

Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 9 de junio de 2011

Asunto: C-285/10

Partes: *Campsa Estaciones de Servicio, S.A. y Administración del Estado*

Síntesis: «Sexta Directiva IVA – Artículos 11, parte A, apartado 1, y 27 – Base imponible – Extensión de las reglas relativas al autoconsumo a las operaciones entre partes vinculadas en caso de precios notoriamente inferiores a los precios normales de mercado».

1. Comentario

El Tribunal de Justicia, oído el Abogado General Mazák, decide que este asunto sea juzgado sin conclusiones. Se debate si un Estado miembro puede aplicar a las operaciones entre partes vinculadas, mediando un precio notoriamente inferior al normal de mercado, una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general, mediante la extensión de las relativas al autoconsumo o al uso de bienes y a la prestación de servicios para las necesidades privadas del sujeto pasivo, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento del artículo 27 de la Sexta Directiva para que se autorice tal medida de inaplicación.

Según el Gobierno español, por tratarse de operaciones entre partes vinculadas, era posible legítimamente establecer una base imponible distinta de la base imponible general establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. Aduce los principios de neutralidad fiscal y de igualdad de trato, añadiendo que se persigue luchar contra el fraude fiscal. E incluso apunta a la evolución normativa ulterior, pues la Directiva 2006/69 atribuye a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas de inaplicación de ese tipo sin necesidad de autorización previa y ésta subsiste en la Directiva 2006/112.

El Tribunal aprovecha para recordar que el principio de igualdad de trato, del que el principio de neutralidad fiscal es expresión particular, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente; pero no aprecia la comparabilidad en el caso que comentamos con las operaciones realizadas a título gratuito en las que se estima la base imponible con base en criterios objetivos, a falta de contraprestación real.

Las referencias al marco temporal son abundantes, no sólo de cara al desarrollo normativo en los años siguientes a los hechos controvertidos, sino también mirando al pasado. En particular, en el análisis de la necesidad o no de autorización previa, se pretende llegar bastante atrás en el tiempo (hasta el origen de la Sexta Directiva, por el juego del Acta de Adhesión). En este sentido, el Abogado del Estado, en el litigio principal esgrime que la aplicación del artículo 79.5 de la Ley 37/1992 era compatible con el Derecho de la Unión incluso antes de la adopción de la Decisión 2006/387, porque la Sexta Directiva permitía recurrir al valor normal de mercado en los supuestos de autoconsumo o de uso de bienes y de prestación de servicios para las necesidades privadas del sujeto pasivo en el sentido de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, incluidas las operaciones entre partes vinculadas.

Sin embargo, aunque dicho artículo 79.5 se corresponda con una disposición introducida en Derecho español por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que el Reino de España, con vistas a su adhesión a las Comunidades Europeas, transpuso en Derecho interno en

particular la Sexta Directiva, la adopción de dicha disposición no deja de ser posterior al 1 de enero de 1977.

Por su parte, Campsa y la Comisión sostienen que, antes de la Directiva 2006/69, no se permitía a los Estados miembros en tales circunstancias adoptar una regla de determinación de la base imponible distinta, sin haber obtenido la autorización prevista en el artículo 27 de la Sexta Directiva para introducir la medida de inaplicación.

En el caso que nos ocupa el Tribunal considera crucial que las medidas especiales de inaplicación del sistema de la Sexta Directiva queden dentro del marco de los objetivos contemplados por su artículo 27.1 y sean notificadas a la Comisión y autorizadas por el Consejo⁴.

Evidentemente, la notificación extemporánea de una medida de inaplicación no puede llevar aparejadas las mismas consecuencias que la falta de notificación (en este sentido, el Gobierno español recordó en la vista la Sentencia Heintz van Landewijck, en su apartado 50). Ahora bien, en aquel caso se había notificado incumpliendo el plazo que se establece en el ámbito del artículo 27.5 de la Sexta Directiva, pero antes de los hechos que habían dado lugar al litigio planteado ante el órgano jurisdiccional nacional. Es obvio que de él no puede deducirse que una disposición nacional deba poder aplicarse a hechos anteriores a su notificación por el hecho de que una medida nacional comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 27.1 de la Sexta Directiva haya sido notificada a la Comisión y autorizada por el Consejo con posterioridad a los hechos del litigio principal.

Como bien intuye nuestro Tribunal Supremo al remitir el asunto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia aboga por la aplicación de la regla general y el Reino de España no obtuvo autorización para establecer excepciones a dicha regla hasta después de practicarse la liquidación controvertida. En conclusión, aunque sea entre partes vinculadas y el precio sea notoriamente inferior al normal de mercado, pactada y pagada realmente una contraprestación como contrapartida directa del bien o servicio, la operación se realiza a título oneroso, ergo la base imponible debe determinarse conforme a la regla general. Sólo conforme al artículo 27 de la Sexta Directiva, es posible autorizar a los Estados miembros, si procede, a inaplicar estas reglas.

2. Antecedentes

Campsa vendió a Repsol varias estaciones de servicio en territorio español por 1.732.419.313 pesetas, el 31 de diciembre de 1993. Era una operación entre partes vinculadas. El 7 de julio de 1998, la Inspección de Tributos entendió que a esa venta le era aplicable el artículo 79.5 de la Ley 37/1992, porque las partes intervinientes estaban vinculadas y habían convenido precios notoriamente inferiores a los de mercado. Por ello, en la liquidación practicada por la Oficina Nacional de Inspección en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, girada el 11 de diciembre de ese mismo año, se estimó la base imponible en 4.076.112.060 pesetas.

4 Cfr. las Sentencias de 13 de febrero de 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Rec. p. 617, apartados 24 y 37; de 6 de julio de 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 22; y de 15 de junio de 2006, *Heintz van Landewijck*, C-494/04, Rec. p. I-5381, apartado 48.

El Tribunal Económico-Administrativo Central la confirmó en Resolución de 21 de febrero de 2001. La Audiencia Nacional desestimó el recurso de Campsa mediante sentencia de 30 de abril de 2004, y Campsa recurrió en casación.

El Tribunal Supremo plantea, mediante resolución de 26 de abril de 2010, la petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 267 TFUE, que se recibe en el Tribunal de Justicia el 7 de junio de 2010.

3. Cuestiones planteadas

La cuestión prejudicial se formula en los siguientes términos: “¿Permitía la Sexta Directiva [...] a los Estados Miembros regular, para operaciones entre partes vinculadas, mediando un precio notoriamente inferior al normal del mercado, una base imponible distinta de la que determinaba el art. 11.A.1.a) con carácter general –la contraprestación– mediante la extensión de la aplicación de las reglas del autoconsumo de bienes y servicios, (como hacía el artículo 79.5 de la Ley [37/1992], antes de su modificación por la Ley 36/2006 [...]), sin seguir el procedimiento específico previsto en el art. 27 de dicha Directiva para conseguir la autorización para la inaplicación de la regla general, que no fue obtenida por [el Reino de] España hasta la Decisión [2006/387]?”.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

“La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique a operaciones realizadas entre partes vinculadas mediando un precio notoriamente inferior al normal de mercado, como las controvertidas en el litigio principal, una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, mediante la extensión a aquéllas de las reglas de determinación de la base imponible relativas al autoconsumo o al uso de bienes y a la prestación de servicios para las necesidades privadas del sujeto pasivo en el sentido de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la citada Directiva, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 27 de la misma Directiva a fin de conseguir la autorización para adoptar tal medida de inaplicación de dicha regla general”.

5. Fundamentos de la sentencia

“Debe recordarse, por una parte, que, para poder calificar una operación de «operación a título oneroso» en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, sólo es necesario que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Así, la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para dicha

calificación (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec. p. I-743, apartado 22). Lo mismo ocurre con el vínculo que eventualmente pueda existir entre las partes de la operación” (apartado 25).

“La base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente recibida 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. Además, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, antes citada, apartado 21 y jurisprudencia citada)” (apartado 28).

“En la medida en que las operaciones en las que se ha convenido un precio notoriamente inferior al normal de mercado, como las controvertidas en el litigio principal, no dejan de ser operaciones a título oneroso en las que se ha recibido realmente una contraprestación que puede servir de base para la imposición, el principio de igualdad de trato, por sí solo, no puede exigir que se les apliquen las reglas de determinación de la base imponible previstas para las operaciones realizadas a título gratuito y destinadas a estimar tal base imponible, a falta de contraprestación real, conforme a criterios objetivos, al no ser comparables ambos tipos de operaciones” (apartado 30).

“En caso de adhesión, una remisión a una fecha prevista en el Derecho de la Unión, de no existir disposición alguna en contrario en el Acta de adhesión o en cualquier otro acto de la Unión, es también de aplicación al nuevo Estado miembro, aun cuando la referida fecha sea anterior a la de adhesión (sentencia de 21 de junio de 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Rec. p. I-4985, apartado 32). En lo que atañe al Reino de España, esa fecha de 1 de enero de 1977 no ha sido objeto de adaptación, ni en el Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1985, L 302, p. 23) ni en ningún otro acto. Así pues, no puede considerarse que una disposición como el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992 pueda entrar en el ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva” (apartado 34).

“De ello se desprende que la adopción del artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992 por parte del Reino de España estaba sujeta al procedimiento previsto en el artículo 27, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva y que, por tanto, debía ser notificada y autorizada conforme a dicho procedimiento. Pues bien, no se discute que, en la fecha en que ocurrieron los hechos del litigio principal, la citada disposición nacional no había sido objeto de tal notificación y autorización, y no se ha demostrado que fuese de otro modo en el caso de la disposición correspondiente recogida en la Ley 30/1985. Por consiguiente, el hecho de que, en esa fecha, dicha medida de inaplicación no hubiese sido notificada y autorizada con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 27, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva basta para declarar que un Estado miembro no puede aplicarla y esgrimirla frente a un contribuyente” (apartado 35).

“Asimismo, debe recordarse que el riesgo de fraude fiscal –contra el que, según el Gobierno español, pretende luchar el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992– sólo puede dar lugar a una solicitud, basada en el artículo 27 de la Sexta Directiva, que tenga por objeto la aprobación por el Estado miembro en cuestión de medidas de inaplicación con el fin de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales (véase, en este sentido, la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, antes citada, apartado 26), solicitud que no se presentó hasta después de ocurridos los hechos del litigio principal” (apartado 38).

“Por último, la circunstancia, señalada en particular por el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno español, de que desde la entrada en vigor de la Directiva 2006/69 los Estados miembros tengan, sin necesidad de autorización previa y para prevenir la evasión o el fraude fiscales, la facultad de adoptar medidas para que la base imponible sea el valor normal de mercado en determinadas circunstancias cuando exista un vínculo entre las partes de la operación, no altera el hecho de que, en el momento de producirse los hechos controvertidos en el litigio principal, la Sexta Directiva no les otorgaba tal facultad al margen del procedimiento previsto en su artículo 27, apartados 1 a 4” (apartado 39).

