Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 26 de abril de 2012 *

«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»

En los asuntos acumulados C-621/10 y C-129/11,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Varna (Bulgaria), mediante resoluciones de 17 de diciembre de 2010 y de 1 de marzo de 2011, recibidas en el Tribunal de Justicia, respectivamente, el 29 de diciembre de 2010 y el 14 de marzo de 2011, en los procedimientos entre

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

Provadinvest OOD (C-129/11)

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno búlgaro, por el Sr. T. Ivanov y la Sra. E. Petranova (C-621/10), en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. S. Petrova y L. Lozano Palacios (C-621/10) y por esta última y el Sr. V. Savov (C-129/11), en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de enero de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial versan sobre la interpretación del 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 (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de sendos litigios que enfrentan a Balkan and Sea Properties ADSITS (en lo sucesivo, «Balkan and Sea Properties») y a Provadinvest ODD (en lo sucesivo, «Provadinvest»), respectivamente, al Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones», de la ciudad de Varna, de la Administración central de la Agencia de recaudación; en lo sucesivo, «Direktor»), en relación con una liquidación tributaria por la que se les impedía beneficiarse del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Del tercer considerando de la Directiva IVA resulta que «para garantizar que las disposiciones se presentan de forma clara, racional y compatible con el principio de legislar mejor, conviene proceder a la refundición de la estructura y de la redacción de 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54)], si bien con ello no se debe, en principio, inducir a cambios de fondo en la legislación vigente. [...]».

4 El vigésimo sexto considerando de la citada Directiva precisa que «para evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en utilizar la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales, los Estados miembros deben tener la posibilidad de intervenir, en determinadas circunstancias, en la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y las adquisiciones intracomunitarias de bienes».

5 El artículo 12 de dicha Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan;

b) la entrega de un terreno edificable.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como “edificio” toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros podrán aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, serán considerados como terrenos "edificables" los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

6 El artículo 73 de la Directiva IVA dispone que «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».

7 El artículo 80 de la citada Directiva determina:

«1. Para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos siguientes:

a) cuando el precio sea inferior al valor normal y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177;

b) cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y en los artículos 173 a 177 y la entrega o prestación esté sujeta a una exención en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2 y 380 a 390;

c) cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177.

A los fines del párrafo primero, los vínculos jurídicos podrán incluir las relaciones entre un empleador y un empleado, la familia del empleado u otras personas que tengan un vínculo estrecho con este último.

2. Cuando hagan uso de la facultad contemplada en el apartado 1, los Estados miembros podrán definir las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a los que se aplicarán las medidas.

3. Los Estados miembros informarán al Comité del IVA de las medidas de Derecho interno adoptadas en aplicación del apartado 1, siempre que no se trate de medidas autorizadas por el Consejo antes del 13 de agosto de 2006 de conformidad con el artículo 27, apartados 1 a 4, de la Directiva 77/388/CEE y que sigan vigentes en virtud del apartado 1 del presente artículo.»

8 Conforme al artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva IVA, los Estados miembros deben eximir las operaciones siguientes:

«j) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12».

9 El artículo 273 de dicha Directiva establece:

«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 nacional

10 El artículo 12, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006; en lo sucesivo, «ZDDS») determina:

«Constituye una operación imponible toda entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido de los artículos 6 y 9 cuando es efectuada por un sujeto pasivo con arreglo a la presente ley y su lugar de ejecución se encuentra en territorio nacional, así como toda operación sometida a los tipos cero realizada por un sujeto pasivo, salvo en los casos en que la presente ley disponga lo contrario.»

11 El artículo 27, apartado 3, número 1, de la ZDDS dispone que, en toda entrega entre personas vinculadas, la base imponible será el valor normal.

12 Con arreglo al artículo 45, apartado 1, de la ZDDS, «constituye una operación exenta la transmisión del derecho de propiedad sobre un terreno, la constitución o la transmisión de derechos reales limitados sobre un terreno, así como su sometimiento al derecho de superficie o su arrendamiento».

13 El mencionado artículo 45 precisa en su apartado 5, número 2, que «el apartado 1, no es de aplicación a transmisiones de propiedad u otros derechos reales sobre equipos, máquinas, accesorios o edificios que estén firmemente incorporados al suelo o al subsuelo construido, ni tampoco al arrendamiento de dichos bienes».

14 El artículo 67, apartado 1, de la ZDDS dispone que «el importe del impuesto se determina multiplicando la base imponible por el tipo impositivo».

15 Según el artículo 70, apartado 5, de la ZDDS, «la recaudación indebida del impuesto no da derecho a un crédito de impuesto».

16 El apartado 1, apartado 3, de las disposiciones adicionales del Código de procedimiento tributario y de la Seguridad Social (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nº 105, de 29 de diciembre de 2005) precisa que por «personas vinculadas» debe entenderse:

«a) los cónyuges, los parientes en línea directa, en línea colateral —hasta el tercer grado inclusive— y los parientes políticos —hasta el segundo grado inclusive— y, a efectos del artículo 123, apartado 1, número 2, cuando forman parte del hogar familiar;

b) el empleador y el empleado;

c) los asociados;

d) las personas vinculadas por el hecho de que una de ellas participe en la dirección de otra o de su filial;

e) las personas en cuyo órgano de dirección o de control participe una sola y misma persona, incluyendo los casos en que la persona física represente a otra persona;

f) la sociedad y la persona que posean más del 5 % de las partes o de las acciones que confieren derecho de voto en la sociedad;

g) las personas entre las que exista una relación de control ejercido por una sobre la otra;

h) las personas cuya actividad esté controlada por una tercera persona o por su filial;

i) las personas que controlen conjuntamente a una tercera persona o a su filial;

j) el agente comercial y su representado;

k) las personas entre las que se haya producido una donación;

l) las personas que participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una o varias personas, lo que le permite pactar condiciones diferentes de las condiciones habituales.»

17 Según el apartado 1, número 4, de las citadas disposiciones adicionales, el «control» tiene lugar cuando quien controla:

«a) posee directa o indirectamente o en virtud de un acuerdo con otra persona más de la mitad de los votos en la asamblea general de la otra persona; o

b) tiene la posibilidad de elegir directa o indirectamente a más de la mitad de los miembros del órgano de dirección o de control de otra persona; o

c) tiene la posibilidad de dirigir la actividad de otra persona, incluido el caso de que lo haga a través de una filial o con ésta, en virtud del estatuto o de un contrato; o

d) al ser accionista o asociado en una sociedad, controla por sí solo, en virtud de una operación realizada con otros asociados o accionistas de dicha sociedad, más de la mitad de los votos en la asamblea general de la sociedad; o

e) puede ejercer por otro medio una influencia determinante sobre las decisiones relativas a la actividad de la sociedad.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-621/10

18 Balkan and Sea Properties es una sociedad por acciones que se dedica a la inversión de fondos captados mediante la emisión de valores inmobiliarios.

19 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.

20 Al concluir el contrato definitivo y preparar las facturas finales se llevó a cabo la deducción del IVA.

21 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 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.

22 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.

23 La liquidación complementaria fue objeto de un recurso administrativo ante el Direktor. Éste confirmó la negativa a la deducción del IVA.

24 Balkan and Sea Properties recurrió ante el Administrativen sad Varna (Tribunal administrativo de Varna).

25 La citada sociedad sostiene, en particular, que las disposiciones de la ZDDS no son conformes con el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA, y solicita la aplicación directa de dicha disposición del Derecho de la Unión.

26 En este contexto, el Administrativen sad Varna 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?»

Asunto C-129/11

27 Provadinvest es una sociedad de responsabilidad limitada cuya actividad principal es el arrendamiento de terrenos agrícolas y de estructuras de acero utilizadas en invernaderos de polietileno.

28 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.

29 Provadinvest expidió facturas por esas ventas sin desglosar el IVA.

30 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.

31 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.

32 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.

33 Provadinvest interpuso un recurso ante el Administrativen sad Varna.

34 El órgano jurisdiccional remitente 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, número 2, del mismo artículo.

35 En estas circunstancias, el Administrativen sad Varna 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 a 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?»

36 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 2011 se acumularon los asuntos C-621/10 y C-129/11 a efectos de la fase oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

37 En el asunto C-129/11, el órgano jurisdiccional remitente considera que para pronunciarse sobre la legalidad de la liquidación complementaria objeto del litigio principal, además de fijar el importe del impuesto adeudado, es necesario determinar si concurrían los requisitos exigidos para sujetar al IVA las ventas de los terrenos agrícolas y de las estructuras construidas sobre éstos.

38 Con este fin procede dilucidar si las entregas de las construcciones —es decir, de los invernaderos de polietileno—, y de la porción de terreno sobre la que éstas se levantan, de las que se trata en este asunto, están exentas con arreglo al artículo 135 de la Directiva IVA. La respuesta a esta cuestión depende de si dichas construcciones pueden ser calificadas de «edificios» en el sentido del artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la citada Directiva.

39 En caso de respuesta afirmativa, si cabe considerar que las entregas de los mencionados bienes son anteriores a la primera ocupación, se trata de una operación imponible, mientras que, si se da la hipótesis contraria, la operación debe calificarse de exenta conforme al artículo 135, apartado 1, letra j), de dicha Directiva, salvo que se ejerza un eventual derecho a optar por la tributación.

40 En caso de que las citadas construcciones y la porción de terreno sobre la que éstas se levantan no puedan ser calificadas de edificios en el sentido del artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, debería establecerse una distinción en función de que se trate de entregas separadas de terrenos y de otros elementos o de una operación única consistente principalmente en la entrega de terrenos (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-11079, apartados 35 a 38). Asimismo, es esencial comprobar si los terrenos de que se trata están comprendidos en el concepto de «terrenos edificables» en el sentido del artículo 12, apartado 3, de la Directiva IVA. Si así fuera, las entregas serían imponibles. Si se diera la situación contraria, las entregas estarían exentas conforme a lo dispuesto en el artículo 135, apartado 1, letra k), de dicha Directiva, salvo que se ejerza un eventual derecho a optar por la tributación.

41 Estas apreciaciones de hecho son competencia del órgano jurisdiccional remitente conforme al procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de marzo de 1978, Oehlschläger, 104/77, Rec. p. 791, apartado 4; de 2 de junio de 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Rec. p. I-2305, apartados 16 y 17, y de 22 de junio de 2000, Fornasar y otros, C-318/98, Rec. p. I-4785, apartados 31 y 32).

Sobre las cuestiones primera a cuarta en el asunto C-621/10 y las cuestiones primera a quinta en el asunto C-129/11

42 Mediante estas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 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.

43 Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, 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. Por lo tanto, dicha contraprestación es el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (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-5059, apartado 28).

44 El artículo 73 de dicha Directiva es 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).

45 Al permitir que en determinados casos se considere que la base imponible es el valor normal de mercado, el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA 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-831, apartado 58 y jurisprudencia citada).

46 Recuérdese 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.

47 Ahora bien, como destacó la 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.

48 Por lo tanto, 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.

49 Ello 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.

50 Esta interpretación resulta corroborada por el tenor del artículo 11, parte A, apartado 6, de la Sexta Directiva, 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».

51 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 disfrutan plenamente del derecho a deducción del IVA.

52 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones primera a cuarta en el asunto C-621/10 y a las cuestiones primera a quinta en el asunto C-129/11, que 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.

Sobre la quinta cuestión en el asunto C-621/10 y la sexta cuestión en el asunto C-129/11

53 Mediante estas cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA tiene efecto directo y si, en consecuencia, el juez nacional puede aplicarlo directamente a los litigios principales.

54 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, dentro del margen de apreciación que le conceda su Derecho nacional, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2007, Frigerio Luigi & C., C-357/06, Rec. p. I-12311, apartado 28, y de 10 de junio de 2010, Bruno y otros, C-395/08 y C-396/08, Rec. p. I-5119, apartado 74).

55 Como se ha expuesto en los apartados 42 a 51 de la presente sentencia, el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA sólo permite que se hagan excepciones a la regla general establecida en el artículo 73 de dicha Directiva en los casos que en él se enumeran.

56 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 (véanse las sentencias de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Rec. p. I-5999, apartado 23, y de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Rec. p. I-1083, apartado 61).

57 Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la circunstancia de que una disposición de una directiva ofrezca a los Estados miembros la facultad de optar no excluye necesariamente que pueda determinarse con suficiente precisión, sobre la base únicamente de las disposiciones de la directiva, el contenido de los derechos así conferidos a los particulares (véanse las sentencias Flughafen Köln/Bonn, antes citada, apartado 30, y de 12 de febrero de 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-731, apartado 61).

58 El artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA 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.

59 A pesar de ello, si las operaciones de que se trata en los litigios principales, comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 3, de la ZDDS, se corresponden con una u otra de las situaciones previstas en el citado artículo 80, apartado 1, debe considerarse que el Estado miembro de que se trata ha hecho uso de la facultad conferida por el citado apartado 1.

60 En caso contrario, si esas operaciones no se corresponden con las contempladas en el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA, debe interpretarse que dicho artículo confiere a sociedades como las demandantes en los litigios principales el derecho a invocarlo directamente para oponerse a que el

órgano jurisdiccional remitente aplique disposiciones de la legislación interna contrarias a aquél (véase, por analogía, la sentencia Flughafen Köln/Bonn, antes citada, apartado 33). En esas circunstancias, siempre que resultara imposible interpretar las disposiciones pertinentes de la ZDDS de modo acorde con el artículo 80, apartado 1, de dicha Directiva, el juez nacional debería abstenerse de aplicar las citadas disposiciones en la medida en que fueran incompatibles con el mencionado artículo 80, apartado 1.

61 En consecuencia, debería aplicarse el artículo 73 de la Directiva IVA con el fin de demostrar que, sin perjuicio de las excepciones previstas por la propia Directiva, la base imponible de las operaciones de que se trata en el litigio principal está constituida por la contraprestación realmente recibida. Como ha declarado el Tribunal de Justicia en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, actualmente artículo 73 de la Directiva IVA, esta disposición tiene efecto directo (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartados 34 a 36, y de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 47).

62 Por consiguiente, procede responder a la quinta cuestión en el asunto C-621/10 y a la sexta cuestión en el asunto C-129/11 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.

Costas

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

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

1) **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.**

Firmas