

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ044781

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 26 de abril de 2010

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6188/2004

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Reglas especiales. Vinculación entre las partes. Se acuerda el planteamiento de la siguiente cuestión prejudicial ante el TUE: ¿Permitía la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, 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 art. 79.Cinco Ley 37/1992 -Ley IVA-, 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 España hasta la Decisión del Consejo de 15 de mayo de 2006?. [Vid., STJUE, de 9 de junio de 2011, asunto n.º C-285/10 (NFJ042807), en el que se resuelve la cuestión prejudicial que aquí se plantea].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78.1 y 79.Cinco.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 11.A).1.a) y 27.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

AUTO

En la Villa de Madrid, a veintiséis de abril de dos mil diez.

HECHOS**Primero.**

Camps Estaciones de Servicio, S.A., interpuso recurso de casación, ante esta Sala, contra la sentencia de 30 de abril de 2004, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Sexta, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo promovido contra la liquidación practicada el 11 de diciembre de 1998 por la Inspectora Jefe Adjunta de la Oficina Nacional de Inspección, en concepto de IVA, año 1993, por importe de 515.411.746, que había sido confirmada por la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante), de 21 de febrero de 2001.

Segundo.

Esta Sala, por providencia de 27 de enero de 2010, acordó:

Con suspensión del señalamiento, oíase por término de quince días a las partes y al Ministerio Fiscal sobre la procedencia de plantear la siguiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

"¿Permitía la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , 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 del IVA , antes de su modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre), 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 España hasta la Decisión del Consejo de 15 de mayo de 2006?."

Tercero.

Las alegaciones formuladas en respuesta a la referida providencia han sido las siguientes:

A) El Abogado del Estado considera no procedente plantear la cuestión prejudicial propuesta. Ante todo señala que mediante Decisión 2006/387/ CE del Consejo, de 15 de mayo de 2006 , el Consejo de la Unión autorizó a España para fijar una regla especial para determinar la base imponible en operaciones vinculadas, en los casos de contraprestaciones significativas más bajas que el valor normal, acudiendo al art. 11 letra A.1 d) de la Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 , recordando que la modificación de la Ley del IVA en 2006 no vino dada por esta autorización, sino porque inmediatamente después el Consejo aprobó la Directiva 2006/69 /CE, que suponía la derogación de la autorización concedida a España.

Por lo que respecta a las situaciones anteriores a la autorización concedida, entiende que cabía aplicar el apartado 5 del art. 79 de la Ley del IVA en su redacción original y ello sin contradicción con el Derecho Comunitario, porque la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 permitía acudir al valor normal en supuesto de autoconsumo, como se desprende de lo dispuesto en el art. 11.A.1 d) en relación a su vez con el art. 6.3 .

Por tanto, la Directiva, a juicio de la representación estatal, establecía ya la posibilidad de aplicar un valor distinto al estipulado en determinadas casos de autoconsumo.

B) "Campsa Estaciones de Servicio, S.A., en cambio, está de acuerdo con el planteamiento de la cuestión, pues ello contribuiría a definir el alcance de lo que se dispuso en el art. 11.A.1.A), en relación con el 27 de la Sexta Directiva , reforzando de este modo la pretensión casacional esgrimida consistente en la anulación de la liquidación practicada por el IVA, año 1993.

Finalmente, el Ministerio Fiscal entiende que, previamente, debe realizarse una previa consideración respecto a si en el caso de autos es o no aplicable el art. 79.5 en relación con el apartado tres 3º del indicado precepto de la Ley 37/92 y, que en todo caso, no procede el planteamiento propuesto, por falta de relevancia, porque cualquiera que fuera la decisión de la justicia europea, no por ello podría la Sala dejar de aplicar una norma legal sin formular cuestión de inconstitucionalidad, aparte de que, salvados los obstáculos, el Tribunal Europeo volvería a reiterar la jurisprudencia ya establecida en procedimientos muy parecidos, teniendo en cuenta que de los términos que se recogen en el art. 80.3 de la vigente Directiva 112/2006 , parece deducirse el mantenimiento del régimen de las autorizaciones previas del Consejo para todas las actuaciones realizadas antes del día 13 de agosto de 2006.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce , Magistrado de la Sala

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

Primero. Los hechos del litigio:

1.- La Inspección de Tributos levantó a Campsa Estaciones de Servicio, S.A., el 7 de julio de 1998, por el concepto de IVA, ejercicio de 1993, acta de disconformidad por entender procedente la aplicación de la regla especial de valoración de la base imponible prevista en el apartado cinco del art. 79 de la Ley 37/1992, en relación con la venta efectuada en 31 de diciembre de 1993 a "Repsol Combustibles Petrolíferos, S.A.", de diversas Estaciones de Servicio, situadas en diferentes zonas del territorio nacional, al considerar que en dicha operación existía vinculación entre las partes intervinientes y se habían acordado precios notoriamente inferiores a los de mercado.

La propuesta inspectora elevaba la base imponible desde la cifra de 1.732.419.313 ptas., consignada en la factura, a 4.076.112.060 ptas., por lo que resultaba una cuota de 351.553.912 ptas., más 163.857.834 ptas. por intereses, que fue definitivamente aprobada.

2.- Interpuesto recurso contencioso-administrativo, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, contra la resolución del TEAC que confirmó la liquidación girada, (aunque redujo la sanción que también se le impuso a la parte, por resultar improcedente la agravante de ocultación, que apreció la Inspección), la Sección Sexta de dicha Sala desestimó dicho recurso, en cuanto a la liquidación, al considerar correcta la regularización practicada, ya que el art. 79.5 de la Ley del IVA de 28 de diciembre establece, en los casos de existencia de vinculación entre las partes (lo que no había sido puesto en duda) y cuando se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, que la base imponible no puede ser inferior a la que resultara de aplicar las reglas establecidas en los apartados 3 y 4 anteriores, que establecen las bases en los supuestos de autoconsumo y transferencia de bienes y autoconsumo de servicios.

Por otra parte, la Sala confirma los criterios utilizados por la Inspección para determinar el valor de transacción de las estaciones de servicio litigiosas, porque la propia Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, al adquirir estaciones a terceros independientes, había aplicado el método de valoración consistente en utilizar el dato del volumen de litros vendidos en las mismas, método que había sido también empleado por Campsa para valorar la transmisión de 2.166 puntos de venta con motivo de su escisión, por la desaparición del Monopolio, sin que la empresa hubiera aportado otros condicionamientos del precio de una estación de servicio.

3.- No conforme con la sentencia, la empresa interpone recurso de casación, articulando dos motivos de casación.

El primero, por infracción de lo dispuesto en el art. 79.tres.3º de la Ley 37/1992, en relación con lo establecido en el apartado cinco del mismo, y de los artículos 9 y 31 de la Constitución.

El segundo, por infracción de lo establecido en el art. 79.5 de la Ley 37/92, en relación con lo dispuesto en el art. 114 de la Ley General Tributaria, al no haber probado la Administración Tributaria el doble presupuesto jurídico en que el precepto se apoya.

Segundo. *El marco jurídico comunitario.*

La Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, sobre Impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su art. 11, A., disponía que:

"1. La base imponible estará constituida: a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, 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 comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen;

c) en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios;

d) en las operaciones enunciadas en el apartado 3 del artículo 6, por el valor normal de la operación de que se trate.

Se considerará como «valor normal» de un servicio todo lo que el destinatario del mismo, que se encuentre en la misma fase de comercialización en que la operación se efectúe, tendría que pagar a la persona independiente que prestase dicho servicio, en el interior del país, en el momento en que la operación se efectúe y en condiciones de libre competencia, para obtener ese mismo servicio".

Por su parte, el art. 27 sobre medidas de simplificación, era del siguiente tenor literal:

"1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1".

Tercero. *El marco jurídico nacional .*

El art. 78.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido , dispone que la base imponible de este impuesto estará constituida "por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras persona".

Junto a esta regla general, se establecen una serie de reglas especiales, referidas a determinadas operaciones en el art. 79 , en las que se opta por criterios o valores de determinación de la base distintos de la contraprestación.

Entre dichas reglas especiales, desde la aprobación de la Ley 30/1985, de 2 de agosto , la normativa española se ha caracterizado por prever un régimen especial de determinación de la base imponible en este Impuesto cuando la entrega de bienes o prestación de servicios se realice entre sujetos que se consideren vinculados.

El art. 79 cinco de la Ley de 1992 , antes de la modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, establecía que:

"Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervenga en las operaciones sujetas al impuesto se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuatro anteriores".

Por su parte, los apartados tres y cuatro del mismo precepto señalaban que:

"Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1º y 3º de esta Ley , serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiere fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3º No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos".

Cuarto. *La procedencia de la cuestión prejudicial.*

Esta Sala se enfrenta con un litigio cuya solución depende del juicio sobre el contraste entre la normativa española aplicable al caso, y en particular, su art. 79.cinco, antes de su modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , y la normativa comunitaria, concretamente, la Directiva 77/388/CEE o Sexta Directiva, art. 11.A1a).

La Sexta Directiva daba tanta importancia a la base imponible que incluso hacía referencia en su propio título a la <<base imponible uniforme>>, estableciendo su artículo 11 como regla general de determinación de la base imponible, la contraprestación. A continuación detallaba el precepto las normas especiales de autoconsumo, no existiendo, sin embargo, indicación de cómo había que determinar la base operaciones entre partes vinculadas.

La duda que se plantea a la Sala es la de saber si debía aplicarse obligatoriamente la norma general también para operaciones entre partes vinculadas, al no establecer la Sexta Directiva ninguna regla especial para el cálculo de la base imponible en estos casos.

En favor de la aplicación de la regla general parece encontrarse el criterio de Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al considerar que la base imponible, al estar constituida por la contraprestación, es un valor

subjetivo, y no un valor estimado conforme a criterios objetivos; que el hecho de que el precio pagado en una transacción sea menor o mayor que el coste es irrelevante para la determinación de que una transacción se ha efectuado mediante contraprestación, y que el riesgo de evasión fiscal por aplicación de precios simbólicos solo puede subsanarse solicitando una medida de inaplicación de la Sexta Directiva por el procedimiento previsto en su art. 27 , pero nunca procediendo a una inaplicación directa del art. 11 (actual art. 73 de la Directiva 2006, 112 /CE). Así, entre otras, las sentencias de 29 de mayo de 1997, recaída en el asunto C-163/96 y de fecha 20 de enero de 2005, asunto C-412/2003 .

Hay que advertir que España no contaba con autorización para establecer excepciones a la regla general, cuando se giró la liquidación impugnada, y que no fue obtenida hasta la Decisión del Consejo de 15 de mayo de 2006, si bien esta autorización fue derogada por la Directiva 2006/69 / CE del Consejo, de 24 de julio de 2006 , a través de la que se refunden y armonizan todas las autorizaciones concedidas hasta la fecha a los Estados miembros que se estima deben subsistir.

En la actualidad, la nueva redacción del art. 79.cinco de la Ley , como consecuencia de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se ha ajustado a la modificación de la Directiva operada, en virtud de la Directiva 2006/69 / CE del Consejo, de 24 de julio de 2006 , que ha previsto la posibilidad de que los Estados Miembros puedan establecer medidas especiales de inaplicación de la misma, con el propósito de simplificar la percepción del impuesto o, en su caso evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Actualmente, dicha modificación se ha integrado en la Directiva 2006/112 / CE, del Consejo, de 28 de diciembre de 2006 , relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que constituye una refundición de la Sexta Directiva, que ha quedado derogada.

En el presente caso la existencia de dudas razonables sobre la interpretación del derecho comunitario resulta patente, ante la oposición que realiza el Abogado del Estado, que incluso antes de la autorización concedida al Reino de España por la Decisión del Consejo, de 15 de mayo de 2006, mantiene que cabría aplicar el apartado 5 del art. 79 de la Ley del IVA en su redacción original, y ello sin contradicción con el Derecho Comunitario, y ello porque la Sexta Directiva del Consejo permitía acudir al valor normal de mercado en supuestos de autoconsumo, como se desprende de lo dispuesto en el art. 11 A.1 .d), en relación a su vez con el art. 6.3 , y también para operaciones entre partes vinculadas, que es lo que hacía el apartado 3 tercero del art. 79, que fue el aplicado en el presente caso, en función del apartado 5 del mismo precepto, estableciendo además el art. 27 de la misma Directiva que el Consejo "podrá" autorizar medidas especiales para simplificar el impuesto o evitar el fraude fiscal, no que "deberá" hacerlo en todos los supuestos.

Por lo expuesto, procede interrogar al Tribunal de Justicia sobre si:

"¿Permitía la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , 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 del IVA , antes de su modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre) , 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 España hasta la Decisión del Consejo de 15 de mayo de 2006?."

LA SALA ACUERDA:

Primero.

Suspender el procedimiento hasta la resolución del incidente prejudicial.

Segundo.

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

"¿Permitía la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , 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 del IVA , antes de su modificación por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre) , 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 España hasta la Decisión del Consejo de 15 de mayo de 2006?."

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Excmos. Sres. al inicio designados

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.