SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 9 de junio de 2011 *

En el asunto C-285/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante resolución de 26 de abril de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de junio de 2010, en el procedimiento entre

Campsa Estaciones de Servicio, S.A.,

y

Administración del Estado,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. K. Schiemann, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

* Lengua de procedimiento: español.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 31 de marzo de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Campsa Estaciones de Servicio, S.A., por el Sr. F. Bonastre Capell, abogado;

— en nombre del Gobierno español, inicialmente por la Sra. B. Plaza Cruz, posteriormente por la Sra. S. Centeno Huerta, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. I. Martínez del Peral y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Campsa Estaciones de Servicio, S.A. (en lo sucesivo, «Campsa»), y la Administración del Estado a propósito de una liquidación practicada por la Oficina Nacional de Inspección en concepto del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al ejercicio 1993.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva establece:

«6. Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del [IVA]. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.

7. Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, construidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del [IVA];

b) la aplicación de bienes por un sujeto pasivo a una actividad no gravada, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA] en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);

c) […] la retención de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica gravable, siempre que dichos bienes hubieran [originado] un derecho a la deducción total o parcial en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a).»

5 El artículo 6, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva dispone:

«2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA];

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

[…]

3. […] los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la realización, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la realización del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del [IVA].»

6 El artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, relativo a la base imponible del IVA en el interior del país, establece:

«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.

[...]»

7 El artículo 27 de la Sexta Directiva establece:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva para simplificar la percepción del impuesto o 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.»

8 Mediante la Decisión 2006/387/CE del Consejo, de 15 de mayo de 2006, por la que se autoriza al Reino de España para establecer una medida de inaplicación del artículo 11 y del artículo 28 *sexies* de la Sexta Directiva (DO L 150, p. 11), el Reino de España, conforme al procedimiento previsto en el artículo 27, apartados 1 a 4, de la Sexta Directiva, fue autorizado a introducir una excepción a la regla general de determinación de la base imponible establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. El artículo 1 de dicha Decisión establece:

«[…] se autoriza al Reino de España a establecer que la base imponible de las entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sea el valor normal […], en los casos en que la contraprestación sea significativamente más baja que el valor normal y el destinatario de la entrega o prestación o, en el caso de una adquisición intracomunitaria, el comprador, no tenga derecho a deducción plena […]

Esta medida sólo podrá utilizarse para luchar contra el fraude o la evasión fiscales y cuando existan vínculos de familia, gestión, propiedad, financieros o jurídicos […] que hayan influido en la contraprestación sobre la que se establece la base imponible […]»

9 El artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva fue modificado por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388 en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221, p. 9). En particular, la Directiva 2006/69 introdujo

en el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva un nuevo apartado 6. A tenor de éste, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros pueden tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o de una prestación de servicios esté constituida por el valor normal de mercado cuando el precio sea, según las circunstancias, inferior o superior a dicho valor normal y exista un vínculo entre las partes de la operación.

10 Con la entrada en vigor de la Directiva 2006/69 expiró la autorización concedida al Reino de España en virtud de la Decisión 2006/387.

11 En la actualidad, el artículo 80 de la vigente 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), autoriza a los Estados miembros, en los supuestos de operaciones entre partes vinculadas y para prevenir la evasión o el fraude fiscales, a tomar medidas para que la base imponible sea el valor normal de mercado.

Derecho nacional

12 El artículo 78, apartado 1, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), en su versión vigente cuando ocurrieron los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley 37/1992»), establecía la regla general de determinación de la base imponible en los siguientes términos:

«La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.»

13 No obstante, el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992 establecía lo siguiente:

«Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan 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.»

14 El artículo 79 de la Ley 37/1992 establecía, en sus apartados 3 y 4, una serie de reglas especiales para la determinación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo o de uso de bienes y de prestación de servicios para las necesidades privadas del sujeto pasivo. Tales supuestos correspondían a las situaciones contempladas en los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

15 Tras la adopción de la Directiva 2006/69, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE nº 286, de 30 de noviembre de 2006, p. 42087), modificó el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992. El texto de dicha disposición se adaptó para reflejar las modificaciones introducidas por la Directiva 2006/69 en el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, en particular el nuevo apartado 6 de dicho artículo.

Litigio principal y cuestión prejudicial

16 El 31 de diciembre de 1993, Campsa transmitió a Repsol Combustibles Petrolíferos, S.A., varias estaciones de servicio situadas en territorio español por un importe de 1.732.419.313 pesetas. No hay controversia en cuanto a que se trataba de una operación entre partes vinculadas en el sentido del artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992.

17 El 7 de julio de 1998, la Inspección de Tributos española levantó a Campsa acta de disconformidad con la declaración del IVA correspondiente al ejercicio de 1993, por entender que a esa venta le era aplicable la regla de determinación de la base imponible establecida en el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992, ya que se caracterizaba por existir un vínculo entre las partes intervinientes y éstas habían convenido precios notoriamente inferiores a los de mercado. Así, la Inspección de Tributos estimó que la base imponible correcta ascendía a 4.076.112.060 pesetas. El 11 de diciembre de 1998 se giró una liquidación por el IVA correspondiente al ejercicio de 1993 tomando dicho importe como base imponible.

18 El Tribunal Económico-Administrativo Central confirmó dicha liquidación mediante resolución de 21 de febrero de 2001. Campsa interpuso recurso contra dicha resolución ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó mediante sentencia de 30 de abril de 2004. Campsa interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

19 El Tribunal Supremo considera que, para dirimir el litigio del que conoce, debe averiguar, en particular, si la regla general de determinación de la base imponible establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debía aplicarse obligatoriamente a las operaciones entre partes vinculadas, ya que dicha Directiva no contiene regla especial alguna para la determinación de la base imponible aplicable en tales supuestos.

20 El Tribunal Supremo opina que la interpretación del Derecho de la Unión suscita dudas razonables. Señala que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia parece abogar por la aplicación de la citada regla general y que el Reino de España no obtuvo autorización para establecer excepciones a dicha regla hasta después de practicarse la liquidación controvertida. Destaca, no obstante, que, desde la entrada en vigor de la Directiva 2006/69, los Estados miembros tienen la facultad de adoptar, sin necesidad de autorización previa, medidas especiales de inaplicación de la referida regla general para determinar la base imponible, como la que se había autorizado mediante la Decisión 2006/387, y que dicha facultad subsiste en la Directiva 2006/112. Por otra parte, el abogado del Estado sostiene que la aplicación del artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992 era compatible con el Derecho de la Unión incluso antes de la adopción de la Decisión 2006/387, por entender, en particular, que 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.

21 En estas circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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]?»

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro aplique, 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 establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta 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 Sexta Directiva, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 27 de la Sexta Directiva a fin de conseguir la autorización para adoptar tal medida de inaplicación de dicha regla general.

23 El Gobierno español considera que un Estado miembro podía legítimamente establecer, en circunstancias como las previstas en el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992, una base imponible distinta de la base imponible general establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. A su juicio, dicha disposición nacional respondía a los principios de neutralidad fiscal y de igualdad de trato y era conforme con la Sexta Directiva, ya que tenía como objetivo luchar contra el fraude fiscal. El Gobierno español señala, además, que la Directiva 2006/69 atribuyó a los Estados miembros la facultad de adoptar medidas de inaplicación de ese tipo y que esta facultad subsiste en la Directiva 2006/112.

24 En cambio, Campsa y la Comisión Europea opinan que la Sexta Directiva, con anterioridad a la modificación introducida por la Directiva 2006/69, no permitía a los Estados miembros adoptar, en circunstancias como las previstas en el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992, una regla de determinación de la base imponible distinta de la establecida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva sin haber obtenido la autorización prevista en el artículo 27 de la citada Directiva para introducir tal medida de inaplicación.

25 A este respecto, 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.

26 Por otra parte, según el propio tenor de los artículos 5, apartados 6 y 7, y 6, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva, que asimilan a operaciones realizadas a título oneroso determinadas operaciones por las que el sujeto pasivo no recibe realmente ninguna contraprestación, las reglas de determinación de la base imponible establecidas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letras b) a d), de la Sexta Directiva solamente son de aplicación a operaciones realizadas a título gratuito (véase, en este sentido, la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, antes citada, apartado 24).

27 De ello se desprende que, siempre que se haya pactado y pagado realmente una contraprestación al sujeto pasivo como contrapartida directa del bien entregado o del servicio prestado, debe calificarse dicha operación de operación realizada a título oneroso, aun cuando se efectúe entre partes vinculadas y el precio convenido y realmente pagado sea notoriamente inferior al normal de mercado. Por consiguiente, la base imponible de tal operación debe determinarse conforme a la regla general formulada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva.

28 Pues bien, según jurisprudencia reiterada, conforme a dicha regla general, 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).

29 A este respecto, sin duda es cierto, como ha recordado el Gobierno español, que el principio de igualdad de trato, del que el principio de neutralidad fiscal es expresión particular en Derecho derivado de la Unión y en el sector particular de la fiscalidad, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (sentencias de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartados 49 y 51, y de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartado 44).

30 No obstante, 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.

31 Por otra parte, debe recordarse asimismo a este respecto que el legislador de la Unión ha previsto que, conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de la Sexta Directiva, se pueda autorizar a los Estados miembros, si procede, a inaplicar las reglas de dicha Directiva, en particular la contenida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de ésta (véase, en especial, la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, antes citada, apartado 26).

32 No obstante, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las nuevas medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva sólo serán conformes con el Derecho de la Unión cuando, por una parte, se mantengan dentro del marco de los objetivos contemplados por el artículo 27, apartado 1, de dicha Directiva y, por otra, hayan sido objeto de notificación a la Comisión y de autorización del Consejo, expresa o implícita, obtenida en las condiciones que precisan los apartados 1 a 4 del mismo artículo (sentencias de 13 de febrero de 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Rec. p. 617, apartado 24, y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 22). Además, un

Estado miembro no puede, sin infringir el Tratado CE (actualmente Tratado FUE), esgrimir frente a un contribuyente una medida de inaplicación del sistema de la Sexta Directiva que haya sido adoptada sin cumplir el deber de notificación impuesto por el artículo 27, apartado 2, de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias Direct Cosmetics, antes citada, apartado 37, y de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Rec. p. I-5381, apartado 48).

33 Es preciso señalar que una disposición como el artículo 79, apartado 5, de la Ley 37/1992 constituye una nueva medida de inaplicación en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva. En efecto, aunque, como alegó el Gobierno español en la vista, dicho artículo 79, apartado 5, se corresponde con una disposición introducida en Derecho español por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 190, de 9 de agosto de 1985, p. 25214), 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.

34 Pues bien, 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.

35 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.

36 Es cierto que, como señaló el Gobierno español en la vista, el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 50 de la sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, que una notificación extemporánea de una medida de inaplicación no puede llevar aparejadas las mismas consecuencias, en materia de oponibilidad, que la falta de notificación. Ahora bien, en primer lugar, esta afirmación se refería a una situación en la que, por una parte, la medida de inaplicación controvertida estaba comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva –situación que el Tribunal de Justicia ha distinguido de la de una medida comprendida en el ámbito de aplicación del apartado 1 de ese mismo artículo– y, por otra, se había notificado incumpliendo el plazo de notificación que establece el artículo 27, apartado 5, de la Sexta Directiva, pero con anterioridad a los hechos que habían dado lugar al litigio planteado ante el órgano jurisdiccional nacional, y, en segundo lugar, respondía a la cuestión de si una medida de inaplicación como ésa debía seguir sin poder ser aplicada incluso después de dicha notificación extemporánea (véase la sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartados 47 a 51).

37 Esas circunstancias no son comparables con las controvertidas en el litigio principal. Por tanto, no puede deducirse de la citada sentencia que, por el hecho de que una medida nacional comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva haya sido notificada a la Comisión y autorizada por el Consejo con posterioridad a los hechos del litigio principal, dicha disposición nacional deba poder aplicarse a hechos anteriores a su notificación.

38 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 Gåsäback, antes citada, apartado 26), solicitud que no se presentó hasta después de ocurridos los hechos del litigio principal.

39 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.

40 De todo cuanto antecede se desprende que la Sexta Directiva 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.

Costas

41 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 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.

Firmas