Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 8 de mayo de 2013 *

«Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 18, letra c), 74 y 80 — Cese de la actividad económica imponible — Baja del sujeto pasivo en el registro del IVA efectuada por la Administración tributaria — Tenencia de bienes que hayan dado lugar a la deducción del IVA — Base imponible — Valor normal de mercado o valor de compra — Determinación en el momento de la operación — Efecto directo del artículo 74»

En el asunto C-142/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad – Varna (Bulgaria), mediante resolución de 9 de marzo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de marzo de 2012, en el procedimiento entre

Hristomir Marinov, que actúa en nombre de Lampatov – H – Hristomir Marinov,

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Presidente de Sala, y el Sr. A. Ó Caoimh y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, por la Sra. S. Zlateva, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno búlgaro, por los Sres. Y. Atanasov y T. Ivanov, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Roussanov y Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

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 versa sobre la interpretación de los artículos 18, letra c), 74 y 80 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 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Marinov, que actúa en nombre de Lampatov – H – Hristomir Marinov (en lo sucesivo, «Marinov»), y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones» de la ciudad de Varna, adscrito a la administración central de la Agencia de recaudación; en lo sucesivo, «Direktor»), en relación con una liquidación tributaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 18 de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes:

a) la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, construidos, extraídos, 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 le origine el derecho a la deducción total del IVA;

b) la afectación de bienes por un sujeto pasivo a un sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas, 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) con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado 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).»

4 En virtud del artículo 19, párrafo primero, de dicha Directiva:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.»

5 El artículo 72 de la Directiva IVA establece:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "valor normal de mercado", el importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación.

Cuando no pueda establecerse una entrega de bienes o una prestación de servicios comparable, se entenderá por "valor normal de mercado":

1) con respecto a los bienes, un importe no inferior al precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento de la entrega;

[…]»

6 Con arreglo al artículo 73 de la Directiva IVA:

«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 […]»

7 El artículo 74 de la Directiva IVA establece:

«En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.»

8 El artículo 80 de la Directiva IVA es del siguiente tenor:

«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 [de mercado] 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.

[…]»

Derecho búlgaro

9 En su versión aplicable en el procedimiento principal, 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») establece en su artículo 27:

«[…]

3) En las operaciones siguientes, la base imponible estará constituida por el valor normal de mercado:

[…]

2. la entrega de bienes y/o la prestación de servicios conforme al artículo 111;

[…]»

10 La ZDDS establece en su artículo 106:

«1) La cancelación registral (baja en el registro) conforme a la presente Ley es un procedimiento que da lugar a que una persona, a partir del momento de su baja en el registro, deje de estar facultada para facturar el IVA y para deducir el impuesto soportado, a menos que la presente Ley prevea otra cosa.

2) Se producirá la cancelación registral:

1. a instancia de la persona registrada, siempre que exista un motivo que justifique la baja –forzosa o voluntaria– en el registro;

2. a instancia del organismo competente en materia de recaudación, siempre que:

   a) haya comprobado la existencia de un motivo para la baja forzosa en el registro;

   b) concurra una circunstancia prevista en el artículo 176.»

11 Con arreglo al artículo 111 de la ZDDS:

«1) En la fecha de la baja en el registro se considerará que el sujeto pasivo realiza una operación a efectos de la presente Ley con todos los bienes y/o servicios existentes respecto a los que haya deducido en todo o en parte el impuesto soportado y que:

1. sean activos en el sentido de la Ley sobre contabilidad [Zakon za schetovodstvoto]; o

2. activos en el sentido de la Ley del impuesto sobre sociedades que sean distintos de los mencionados en el número 1.

[…]»

12 El artículo 1, número 16, de las disposiciones adicionales de la ZDDS establece:

«Por “valor normal de mercado” se entenderá el valor en el sentido del artículo 1, número 8, 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)], determinado de conformidad con los métodos citados en el artículo 1, número 10, de las disposiciones adicionales del Código de procedimiento tributario y de la Seguridad Social»

13 El artículo 1, número 8, de las disposiciones adicionales al Código de procedimiento tributario y de la Seguridad Social precisa:

«Por “valor normal de mercado” se entenderá el importe, sin IVA y otros impuestos especiales, que procedería abonar en las mismas condiciones por bienes o servicios iguales o similares en virtud de un negocio jurídico entre personas no vinculadas entre sí.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 De la resolución de remisión se desprende que Marinov fue dada de baja en el registro de IVA a partir del 4 de noviembre de 2009 porque no había cumplido sus obligaciones derivadas de la ZDDS, debido concretamente al impago del IVA correspondiente a las declaraciones de dicho impuesto relativas al período comprendido entre los meses de abril y julio de 2009.

15 En el curso del año 2010, Marinov fue objeto de una inspección fiscal relativa al período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 4 de noviembre de 2009. A raíz de dicha inspección se comprobó que aquella empresa había adquirido vehículos en régimen de arrendamiento financiero y que se había deducido el IVA respecto de todas las cuotas del arrendamiento financiero por un importe total de 28.426,64 BGN. El día en que se produjo la baja en el registro, la mencionada empresa disponía de dichos vehículos así como de otros que había adquirido y por los que se había deducido el IVA. En la liquidación girada el de 27 de abril de 2011, la Administración tributaria consideró que en la fecha de la baja en el registro Marinov llevaba a cabo con esos activos operaciones imponibles en el sentido del artículo 111 de la ZDDS.

16 Por lo que respecta a los vehículos pertenecientes a Marinov, la Administración tributaria calculó la base imponible del IVA, con arreglo al artículo 27, apartado 3, número 2, de la ZDDS, tomando en consideración su «valor normal de mercado» determinado mediante un peritaje, y exigió el pago del importe de 32.124,57 BGN, correspondiente al IVA aplicado a dicho valor.

17 Al haber desestimado el Direktor el recurso de reposición interpuesto por Marinov contra la liquidación tributaria, esta empresa recurrió ante el Administrativen sad – Varna. Ante dicho tribunal impugnó que la evaluación de los activos se hubiera llevado a cabo en función del «valor normal de mercado» de estos últimos. Marinov consideraba que debería haberse tenido en cuenta la depreciación de los activos desde su adquisición, por lo que solicitaba que se realizara un peritaje para determinar el valor de éstos según las normas contables vigentes el día de la baja en el registro.

18 La parte demandada en el litigio principal se opone al recurso alegando que el valor normal de mercado que debe tenerse en cuenta según la legislación nacional corresponde al valor de compra al que se refiere el artículo 74 de la Directiva IVA, ya que se trata del precio determinado por la oferta y la demanda en el mercado.

19 El órgano jurisdiccional remitente, que debe determinar la base imponible y el importe de la deuda del IVA, alberga dudas sobre la compatibilidad del artículo 27, apartado 3, número 2, de la ZDDS –que exige que se tenga en cuenta el valor normal de mercado de los activos– con los artículos 18, letra c), 74 y 80 de la Directiva IVA.

20 Dicho órgano jurisdiccional se pregunta, en primer lugar, si la baja en el registro del IVA con arreglo al artículo 106, apartado 1, de la ZDDS está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA.

21 En caso afirmativo, se pregunta, en segundo lugar, si el artículo 27, apartado 3, número 2, de la ZDDS, según el cual la base imponible está constituida por el valor normal de mercado de los activos, es compatible, por una parte, con el artículo 74 de la Directiva IVA y, por otra, con el artículo 80 de la misma Directiva, que establece los casos en los que el valor normal de mercado puede constituir la base imponible. De ser así, pide que se dilucide si el artículo 74 de la Directiva IVA es directamente aplicable.

22 Por último, tras señalar que la Ley búlgara no tiene en cuenta el estado de los activos, desea saber, en caso de que el artículo 74 de la Directiva IVA sea directamente aplicable, en qué medida deben tenerse en cuenta, a efectos de determinar la base imponible del IVA para las operaciones contempladas en el artículo 18, letra c), de la citada Directiva, las pérdidas de valor que se hayan producido tras la adquisición de los activos.

23 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 18, letra c), de la Directiva [IVA] en el sentido de que comprende también los supuestos en los que el cese de la actividad económica imponible se debe a que, como consecuencia de la baja en el registro, se elimina la posibilidad de que el sujeto pasivo repercuta y deduzca el IVA?

2) ¿Se oponen los artículos 74 y 80 de la Directiva [IVA] a una disposición nacional que, en los casos de cese de la actividad económica imponible, prevé que la base imponible de la operación estará constituida por el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de la baja en el registro?

3) ¿Tiene efecto directo el artículo 74 de la Directiva [IVA]?

4) La duración del período comprendido entre el momento de la compra de los bienes y el momento de cesación de la actividad económica imponible, así como las minusvalías materializadas tras la adquisición de los bienes, ¿son relevantes en el cálculo de la base imponible conforme al artículo 74 de la Directiva [IVA]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

24 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se refiere también al cese de la actividad económica imponible derivado de la baja del sujeto pasivo en el registro del IVA.

25 A este respecto procede recordar que, en virtud del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, con excepción de los casos enunciados en el artículo 19 de dicha Directiva, la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso en el caso de cese de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a deducción.

26 Del tenor del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA se desprende que éste se refiere al supuesto de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinciones según las causas o las circunstancias de dicho cese, excluyendo tan sólo los casos enunciados en el artículo 19 de la Directiva IVA.

27 En efecto, el objetivo principal del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA es evitar que bienes que hayan dado derecho a deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible, cualesquiera que sean los motivos o las circunstancias de éste.

28 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que también se refiere al cese de la actividad económica imponible derivado de la baja del sujeto pasivo en el registro del IVA.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta

29 Mediante sus cuestiones segunda y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si los artículos 74 y 80 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición nacional que prevé que, en caso de cese de la actividad económica imponible, la base imponible de la operación es el «valor normal de mercado» de los bienes existentes el día de dicho cese, y que no tiene en cuenta la evolución experimentada por el valor de esos bienes entre la fecha de su adquisición y la del cese de la actividad económica imponible.

30 A este respecto, procede señalar que la determinación de la base imponible de una operación como la prevista en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, está comprendida en el artículo 74 de la Directiva IVA, y no en el artículo 80 de ésta. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los requisitos de aplicación de este último artículo son exhaustivos y una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en dicha disposición, que la base imponible sea el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en la citada disposición (véase la sentencia de 26 de abril de 2012, Balkan and Sea Properties y Provadinvest, C-621/10 y C-129/11, apartados 45, 51 y 52). Ahora bien, de la resolución de remisión no resulta que la situación de que se trata esté comprendida en uno de los casos contemplados en el mencionado artículo 80.

31 El artículo 74 de la Directiva IVA establece que, en el caso de operaciones como las controvertidas en el litigio principal, la base imponible está constituida por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen. Este artículo es una excepción a la regla general contenida en el artículo 73.

32 Procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que por «precio de compra, evaluado en el momento de la afectación», en el sentido del artículo 74 de la Directiva IVA debía entenderse el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados (véase la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein, C-322/99 y C-323/99, Rec. p. I-4049, apartado 80). En relación con una operación de afectación de un bien comprendida asimismo en este artículo, el Tribunal de Justicia precisó también que la base imponible era el valor del bien en cuestión determinado en el momento de la afectación, que corresponde al precio en el mercado de un bien similar teniendo en cuenta los costes de las transformaciones de dicho bien (véase, en particular, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, apartado 30).

33 De ello resulta que la base imponible de la operación en caso de cese de la actividad económica imponible es el valor de los bienes de que se trate determinado en el momento en que se produzca dicho cese, que por lo tanto tiene en cuenta la evolución experimentada por el valor de los citados bienes entre su adquisición y el cese de la actividad económica

34 Con arreglo al artículo 27, apartado 3, de la ZDDS, la base imponible de operaciones como la controvertida en el litigio principal es el «valor normal de mercado», que en Derecho búlgaro se define como el importe que se paga en las mismas circunstancias por bienes idénticos o similares entre personas no vinculadas entre sí. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el «valor normal de mercado» en el sentido de dicha disposición, tal y como la interpreta y aplica la Administración tributaria búlgara, corresponde en la práctica al valor residual de los bienes en la fecha del cese de la actividad económica imponible.

35 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y cuarta que el artículo 74 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que establece que, en caso de cese de la actividad económica imponible, la base imponible de la operación es el valor normal de mercado de los bienes existentes en la fecha de dicho cese, a menos que el valor normal de mercado corresponda en la práctica al valor residual de los mencionados bienes en esa fecha y que se tenga en cuenta de este modo la evolución experimentada por el valor de esos bienes entre la fecha de su adquisición y la del cese de la actividad económica imponible.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

36 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 74 de la Directiva IVA tiene efecto directo.

37 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 tribunales 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 (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey Balgaria, C-549/11, apartado 51 y jurisprudencia citada).

38 Debe señalarse que el artículo 74 de la Directiva IVA establece clara e incondicionalmente los criterios para la determinación de la base imponible de las operaciones de afectación de bienes por un sujeto pasivo en caso de cese de su actividad económica. Por consiguiente, esta disposición cumple los citados requisitos.

39 Recuérdese, además, que, según reiterada jurisprudencia, 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 de Derecho interno contraria a estas exigencias (véase, en este sentido, la sentencia Balkan and Sea Properties y Provadinvest, antes citada, apartado 54 y jurisprudencia citada).

40 De ello se desprende que procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 74 de la Directiva IVA tiene efecto directo.

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:

1) El artículo 18, letra c), 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 también se refiere al cese de la actividad económica imponible derivado de la baja del sujeto pasivo en el registro del impuesto sobre el valor añadido.

2) El artículo 74 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que establece que, en caso de cese de la actividad económica imponible, la base imponible de la operación es el valor normal de mercado de los bienes existentes en la fecha de dicho cese, a menos que el valor normal de mercado corresponda en la práctica al valor residual de los mencionados bienes en esa fecha y que se tenga en cuenta de este modo la evolución experimentada por el valor de esos bienes entre la fecha de su adquisición y la del cese de la actividad económica imponible.

3) El artículo 74 de la Directiva 2006/112 tiene efecto directo.

Firmas