SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 29 de mayo de 1997 *

En el asunto C-63/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Bundesfinanzhof, destinada a obtener en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Bergisch Gladbach

y

Werner Skripalle,

en el que interviene el **Bundesministerium der Finanzen,**

una decisión prejudicial sobre 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),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.C. Moitinho de Almeida, Presidente de Sala; L. Sevón, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet y P. Jann (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Gobierno alemán, por el Sr. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, y Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Skripalle, representado por el Sr. Kurt Conscience, Abogado de Bochum-Querenburg; del Gobierno alemán, representado por

el Sr. Ernst Röder; del Gobierno francés, representado por el Sr. Gautier Mignot; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. Marc Fierstra, assistent juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, expuestas en la vista de 22 de enero de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de febrero de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 13 de diciembre de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de marzo de 1996, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre 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 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Finanzamt Bergisch Gladbach (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Skripalle, en lo que atañe a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») cuando existen relaciones personales entre el prestador y el destinatario de las prestaciones de servicios sujetas a impuesto.

3 De la resolución de remisión se desprende que el Sr. Skripalle es propietario de un inmueble de apartamentos destinados al alquiler construido por él, así como de varias viviendas. Alquiló estos inmuebles a una sociedad de responsabilidad limitada cuyos socios eran su hijo mayor de edad y su esposa, con participaciones del 50 % cada uno. Su esposa era además la administradora única de la sociedad.

4 En cuanto a la base de cálculo del IVA aplicable a los ingresos procedentes de los referidos alquileres, la normativa alemana en materia del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la versión de 1980 (BGBl. I. p. 1953; en lo sucesivo, «UStG»), dispone lo siguiente:

Apartado 1 del artículo 10 de la UStG, que constituye la regla general: «En las entregas de bienes y prestaciones de servicios (primera frase del número 1 del apartado 1 del artículo 1), el volumen de negocios imponible vendrá determinado por la contraprestación. La contraprestación comprenderá todo lo que el destinatario de la entrega o prestación gasta para obtener el bien o servicio, pero con deducción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.»

El apartado 4 del artículo 10 de la UStG prevé excepciones a esta regla en lo relativo al autoconsumo, en relación con el cual el volumen de negocios estará constituido, con sujeción a ciertos requisitos, por los costes correspondientes a la realización de la operación.

En virtud del apartado 5 del artículo 10 de la UStG, el apartado 4 de este artículo se aplicará por analogía «a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades y asociaciones de personas en el sentido de los números 1 a 5 del apartado 1 del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por las asociaciones de personas sin capacidad jurídica y por las comunidades en el marco de su actividad, en favor de sus accionistas, socios, miembros o asociados, así como de las personas vinculadas a ellos, y por los empresarios individuales en favor de las personas vinculadas a ellos [...]».

5 Con arreglo a dichas disposiciones, en el litigio principal el Finanzamt consideró como base para calcular el IVA la base ficticia, denominada «base imponible mínima», correspondiente a los «costes de la operación». En el caso concreto dicho importe era más elevado que el alquiler convenido entre el Sr. Skripalle y la sociedad arrendataria, aunque este alquiler correspondía al alquiler percibido habitualmente en el mercado por este tipo de inmuebles en la localidad de que se trata.

6 Según el apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, 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, 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 [...]».

7 Aunque la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 permite que se tenga en cuenta el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios, esto sólo se aplica en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva, disposición que se refiere a los casos de prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito. En virtud de la Sexta Directiva, por consiguiente, no procede utilizar la ficción de los gastos realizados, cuando conste que el sujeto pasivo presta un servicio al precio normal del mercado.

8 Sin embargo, el apartado 5 del artículo 10 de la UStG se introdujo en Alemania en 1978 como excepción a la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, con arreglo al artículo 27 de ésta, que dispone lo siguiente:

«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.

[...]»

9 Consta que, en el caso de autos, dicho procedimiento se siguió regularmente y que no se requirió que el Consejo examinara el asunto. Sin embargo, con posterioridad al establecimiento de la medida de inaplicación, en las publicaciones oficiales del Estado miembro afectado no se efectuó publicación alguna relativa al procedimiento de autorización, con arreglo a lo previsto en los apartados 2 a 4 del artículo 27.

10 Como el Sr. Skripalle se opone a que se tengan en cuenta los «costes de la operación», el 8 de agosto de 1984 presentó una reclamación contra la liquidación tributaria girada por el Finanzamt. Al no darse curso favorable a dicha reclamación, interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln, el cual estimó su petición, declarando que el número 1 del apartado 5 del artículo 10 de la UStG no era aplicable, en la medida en que la sociedad arrendataria no era una persona vinculada al demandante en el litigio principal a efectos del número 1 del apartado 5 del artículo 10 de la UStG. Según el Finanzgericht, además, dicha disposición debía ser objeto de interpretación estricta, por lo que no se aplicaba cuando por los servicios prestados se acordaba una contraprestación habitual.

11 El 3 de abril de 1986, el Finanzamt interpuso un recurso de «Revision» (casación) ante el Bundesfinanzhof.

12 A diferencia del Finanzgericht, el Bundesfinanzhof consideró que la sociedad arrendataria es una persona vinculada al Sr. Skripalle, en el sentido del apartado 5 del artículo 10 de la UStG, debido a los estrechos vínculos personales existentes entre sus socios y el Sr. Skripalle. El órgano jurisdiccional remitente, sin embargo, manifiesta dudas en cuanto a la aplicabilidad de la base imponible mínima en el litigio principal, ya que le parece desproporcionada y no está amparada por el régimen excepcional del artículo 27 de la Sexta Directiva, que tan sólo permite medidas de inaplicación en orden a «simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». El Bundesfinanzhof no cree que se cumpla este requisito cuando, como sucede en el caso de autos, la contraprestación convenida, aunque inferior a la base imponible mínima, sea conforme con los alquileres practicados habitualmente, de manera que no existe fraude fiscal. El Bundesfinanzhof alega que tales casos no son muy frecuentes y que no tienen consecuencias financieras tan importantes como para dar lugar a distorsiones de la competencia. Pero indica que, sin embargo, tales casos no son extremadamente raros.

13 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿La autorización otorgada por el Consejo para establecer, a fin de evitar determinadas evasiones fiscales, una medida especial de inaplicación de la Directiva 77/388/CEE, según la cual, en el caso de prestaciones a título oneroso entre personas vinculadas, deben imputarse a la base imponible mínima los gastos en el sentido de la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE, está también amparada por el artículo 27 de dicha Directiva, cuando la contraprestación convenida sea la normal en el mercado pero menor que la base imponible mínima, y por lo tanto no exista una evasión de impuestos?

2) ¿Puede un Estado miembro oponer a un sujeto pasivo disposiciones fiscales consistentes en medidas especiales de inaplicación, en el sentido del artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE, cuando la Decisión de autorización del Consejo no haya sido publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* ni el procedimiento de autorización, en el sentido de los apartados 2 a 4 del artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE —una vez ejecutada ésta— tampoco haya sido publicado en los diarios oficiales del Estado miembro?»

14 Con carácter liminar, el Gobierno neerlandés manifestó en la vista dudas en cuanto a la competencia del Tribunal de Justicia para controlar la legalidad de una medida nacional de inaplicación amparada en el artículo 27 de la Sexta Directiva, habida cuenta de que el Consejo la había autorizado. La conformidad de una Decisión de inaplicación sólo puede suscitarse en el supuesto de que la validez de dicha Decisión se cuestione expresamente. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente no ha planteado al Tribunal de Justicia una cuestión de apreciación de validez.

15 A este respecto, es preciso señalar que, como el Sr. Abogado General subrayó acertadamente en el punto 26 de sus conclusiones, en el caso presente se pide al Tribunal de Justicia que facilite los criterios para decidir si la excepción invocada por el Gobierno alemán en defensa de la aplicabilidad de las medidas especiales a las circunstancias del litigio principal está autorizada en concepto de excepción concedida en virtud del artículo 27 de la Sexta Directiva.

16 Por ello, este Tribunal de Justicia es competente para responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

Sobre la primera cuestión

17 Tanto el Sr. Skripalle como la Comisión consideran que el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva debe ser objeto de interpretación estricta. Aunque esta disposición autoriza medidas de inaplicación en orden, principalmente, a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, las medidas adoptadas con arreglo a tal excepción sólo pueden oponerse al principio del respeto de la base imponible del artículo 11 de la Sexta Directiva dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar tal objetivo.

18 Añaden que no sucede así en el litigio principal, puesto que el alquiler convenido, aunque inferior a los costes de la operación, corresponde a los alquileres habitualmente practicados en el mercado. En tal caso, el fraude o la evasión fiscales quedan automáticamente excluidos, de manera que la medida controvertida no resulta necesaria para alcanzar el objetivo, que es el de evitar tal fraude o evasión.

19 Según el Sr. Skripalle, la normativa alemana conduce, además, al resultado absurdo de que un vínculo familiar sea un criterio de imposición adicional, porque se

presume la existencia de fraude fiscal incluso cuando manifiestamente no hay ningún abuso. Lo anterior resulta tanto más grave por cuanto el IVA, en la medida en que se calcula sobre una base ficticia, no puede repercutirse en el usuario final, que es el arrendatario. De este modo, se vulnera el principio básico del IVA.

20 El Gobierno alemán considera, en cambio, que la normativa de que se trata está amparada por el artículo 27 de la Sexta Directiva, en la medida en que es necesaria y generalmente idónea para evitar fraudes o evasiones fiscales. A su juicio, son muy raros los casos en los que, como sucede en el litigio principal, la contraprestación es habitual en el mercado, pero inferior a los gastos efectuados. No obstante, por su propia naturaleza, una norma jurídica debe presentar cierto grado de abstracción y no puede limitarse de entrada a casos específicos de fraude o evasión fiscales. Por consiguiente, concluye el Gobierno alemán, la regla controvertida es proporcionada, aunque en algún caso concreto el resultado no sea apropiado.

21 Por otra parte, el apartado 5 del artículo 10 de la UStG no está destinado únicamente a evitar los fraudes y evasiones fiscales, sino que tiene asimismo por objeto simplificar la percepción del impuesto, ya que la valoración de los costes efectivos presenta además la ventaja de que, a diferencia del valor habitual en el mercado, estos últimos pueden determinarse objetivamente y con facilidad.

22 Procede señalar que no existe controversia sobre el hecho de que los apartados 4 y 5 del artículo 10 de la UStG establecen excepciones al régimen básico de imposición previsto en el artículo 11 de la Sexta Directiva.

23 En virtud del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, podrán autorizarse medidas de inaplicación «en orden a simplificar la percepción del impuesto o a

evitar determinados fraudes o evasiones fiscales». De los autos del litigio principal se desprende que la República Federal de Alemania solicitó y obtuvo la autorización de una medida de inaplicación relativa a la última de las dos posibilidades mencionadas.

24 Pues bien, según ya ha declarado este Tribunal de Justicia, las medidas nacionales de inaplicación, que están destinadas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, son de interpretación estricta y sólo pueden apartarse de la base imponible del IVA regulada en el artículo 11 de la Sexta Directiva en la medida en que resulte absolutamente imprescindible para el logro de esta finalidad (sentencia de 10 de abril de 1984, Comisión/Bélgica, 324/82, Rec. p. 1861, apartado 29). Procede examinar, pues, si en el caso de autos se dan estos requisitos.

25 A este respecto, no existe controversia sobre el hecho de que puede existir, entre parientes o personas vinculadas, cierto riesgo de fraude o evasión fiscal que justifique medidas del tipo de aquellas cuya adopción permite el artículo 27 de la Sexta Directiva.

26 Tal riesgo no existe, sin embargo, cuando de los datos objetivos se desprende que el contribuyente ha actuado correctamente. Al considerar como base imponible los costes producidos cuando existe vinculación entre las partes, incluso en los casos en que resulta evidente que la renta pactada, que corresponde a los alquileres habitualmente practicados en el mercado, es inferior a tales costes, la normativa alemana no se contenta con establecer las excepciones estrictamente necesarias en orden a evitar el riesgo de evasión o fraude fiscales. Por consiguiente, dicha normativa no está amparada por el artículo 27 de la Sexta Directiva.

27 Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que una norma jurídica deba presentar cierto grado de abstracción, lo que implica necesariamente que en algún caso específico el resultado no sea apropiado.

28 En efecto, por una parte, según ha señalado el órgano jurisdiccional remitente y han confirmado las partes en la vista, los casos en que la base imponible ficticia es superior a los ingresos habituales en el mercado, aun siendo escasos, no son excepcionales, especialmente en materia de alquileres. En efecto, por razones políticas, los alquileres se fijan a menudo a un nivel destinado a facilitar el acceso a la vivienda, mientras que los costes en el sector de la construcción inmobiliaria son extremadamente elevados.

29 Por otra parte, nada impide que una disposición que presente cierto grado de generalidad o de abstracción excluya los supuestos en los que el importe del alquiler pactado sea inferior al importe normalmente necesario para amortizar el coste de construcción del inmueble, pero conforme a los alquileres practicados habitualmente en el mercado.

30 En cuanto a la alegación del Gobierno alemán según la cual la medida controvertida es legítima porque tiene también por objeto simplificar la percepción del impuesto, lo que corresponde a la primera de las posibilidades previstas en el apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva, ha de recordarse que la autorización de la medida de inaplicación fue solicitada en relación con la segunda posibilidad, a saber, evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. La autorización no puede, por consiguiente, ir más allá de esta última finalidad.

31 Procede, pues, responder que una autorización otorgada por el Consejo para establecer una medida especial de inaplicación de la Sexta Directiva, medida que, en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, prevé que, en el supuesto de prestación de servicios a título oneroso entre personas vinculadas, procederá considerar como base imponible mínima el total de los gastos tal como se define en la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, no está amparada por el artículo 27 de esta Directiva cuando la contraprestación convenida sea la habitual en el mercado, pero inferior a la base imponible mínima.

Sobre la segunda cuestión

32 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no resulta necesario responder a la segunda.

Costas

33 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, francés y neerlandés, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 13 de diciembre de 1995, declara:

Una autorización otorgada por el Consejo para establecer una medida especial de inaplicación 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, medida que, en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, prevé que, en el supuesto de prestación de servicios a título oneroso entre personas vinculadas, procederá considerar como base imponible mínima el total de los gastos tal como se define en la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 de la Sexta Directiva, no está amparada por el artículo 27 de esta Directiva cuando la contraprestación convenida sea la habitual en el mercado, pero inferior a la base imponible mínima.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Jann

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de mayo de 1997.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

J.C. Moitinho de Almeida