

**Downloaded via the EU tax law app / web**

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 26 de enero de 2012 (1)

**Asuntos acumulados C-621/10 y C-129/11**

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

**OOD Provadinvest (C-129/11)**

**contra**

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

[Petición de decisión prejudicial  
planteada por el Administrativen Sad Varna (Bulgaria)]

«IVA — Operaciones entre personas vinculadas — Alcance de la facultad que la Directiva 2006/112/CE concede a los Estados miembros de gravar atendiendo al valor normal de mercado — Posibilidad de aplicación directa de la directiva si la legislación nacional se excede del alcance de esa facultad»

1. En estas peticiones de decisión prejudicial, el Administrativen Sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna, Bulgaria) solicita orientación sobre los límites de la facultad que concede el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE, (2) conforme a la cual los Estados miembros, en ciertas circunstancias, pueden apartarse de la regla general de que la base imponible es la contraprestación efectiva obtenida por el proveedor, y calcular el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a partir del valor normal de mercado de la entrega. También desea saber si la legislación búlgara por la que se ejerce esa facultad en un abanico de circunstancias más amplio es compatible con la Directiva 2006/112 y, de no ser así, si el artículo 80, apartado 1, tiene efecto directo y puede ser directamente aplicado por un órgano jurisdiccional nacional.

### **Legislación de la UE en materia del IVA**

2. El principio general del sistema del IVA se establece en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

3. El artículo 73 de la Directiva 2006/112 (3) establece la regla general sobre la determinación de la base imponible del 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, [(4)] la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

4. El artículo 80 de la Directiva 2006/112 ofrece una nueva posible excepción a dicha regla general:

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

a) cuando el precio sea inferior al valor normal y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177; (5)

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 *ter*; [(6)]

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

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

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

[...]»

5. Es interesante entender por qué se introdujo esa excepción facultativa. (7)

6. En general, los operadores económicos no tienen ningún incentivo para fijar los precios en función del importe del IVA que gravará sus entregas, especialmente cuando ambas partes son sujetos pasivos con pleno derecho a deducir el impuesto soportado. (8) Cuando no es así, puede haber situaciones en las que, si el proveedor y el cliente se ponen de acuerdo en un precio

artificialmente inflado o reducido, se reduzca el gravamen total del IVA y se recaude un IVA inferior. A este respecto se han de tener en cuenta, en particular, dos tipos de situaciones.

7. La primera es cuando el cliente no disfruta plenamente del derecho a deducir el IVA soportado (puede ser un consumidor final o un sujeto pasivo que utilice sus insumos con el fin de hacer entregas exentas, o un proveedor «mixto» que sólo disfrute de un derecho proporcional de deducción). (9) Es a dicho cliente a quien interesa pagar menos IVA por los bienes y servicios que recibe, adquiriéndolos a precios artificialmente bajos. Tal es la situación contemplada por el artículo 80, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112.

8. La segunda es cuando el proveedor es un sujeto pasivo «mixto» cuyo derecho a deducir el IVA soportado depende de la proporción de entregas sujetas a imposición respecto de sus operaciones totales. La proporción del impuesto soportado que se pueda deducir será mayor si el valor de sus operaciones exentas se reduce artificialmente o si se aumenta artificialmente el valor de sus operaciones sujetas a imposición [son las situaciones contempladas en el artículo 80, apartado 1, letras b) y c), respectivamente]. (10)

9. Sin embargo, es difícil que se llegue a acuerdos de ese tipo, salvo que las dos partes estén tan estrechamente vinculadas que el precio real aplicado, sin IVA, carezca de relevancia financiera general para ellas (en circunstancias normales, no tiene sentido desde el punto de vista comercial que un proveedor acepte un precio artificialmente bajo o que un cliente acepte un precio artificialmente alto). Por lo tanto, en el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112, la facultad de gravar sobre la base del valor normal de mercado se limita a las entregas «que [impliquen] vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos».

10. El «valor normal de mercado» se define en el artículo 72 de la Directiva 2006/112 como «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».

### **Legislación búlgara en materia del IVA**

11. El órgano jurisdiccional remitente menciona una serie de disposiciones de la Zakon za danak varhu dobavena stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS») de 2006. En particular:

- con arreglo al artículo 27, apartado 3, número 1, para toda entrega entre personas vinculadas, la base imponible será el valor normal de mercado;
- con arreglo al artículo 45, apartado 1, las transmisiones de propiedad o de derechos reales limitados sobre bienes inmuebles son entregas exentas;
- con arreglo al artículo 45, apartado 5, número 2, el artículo 45, apartado 1, no es de aplicación a transmisiones de propiedad u otros derechos reales sobre equipos, máquinas, accesorios o edificios que estén firmemente incorporados al suelo o al subsuelo construido, ni tampoco al arrendamiento de dichos bienes;
- de conformidad con el artículo 70, apartado 5, en caso de recaudación indebida de un impuesto, no habrá derecho a deducción.

12. Otras normas relevantes se encuentran en las «disposiciones adicionales» del Danachno-

osiguriteln protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social; en lo sucesivo, «DOPK»). En particular:

- el artículo 1, apartado 3, define «personas vinculadas» a los efectos del artículo 27, apartado 3, número 1, de la ZDDS (con más detalle que el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112, pero dentro de los márgenes definidos por éste);
- con arreglo al artículo 1, apartado 8, el «valor normal de mercado» es el importe, sin IVA ni otros impuestos sobre el consumo, que debería pagarse en las mismas condiciones por bienes o servicios iguales o análogos en virtud de un negocio jurídico celebrado entre personas no vinculadas;
- el artículo 1, apartado 10, enumera cinco métodos para determinar el valor normal de mercado, que se han de aplicar según las instrucciones emitidas por el Ministerio de Economía.

## **Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales**

### *Asunto C-621/10, Balkan and Sea Properties*

13. En 2009, ADSITS Balkan and Sea Properties (en lo sucesivo, «Balkan and Sea»), una sociedad de inversión inmobiliaria, compró diversas propiedades en la localidad de Ravda a la sociedad Ravda tur EOOD, por un precio total de 21.318.852 BGN. (11) Esta última era una sociedad limitada unipersonal, vinculada a Balkan and Sea en el sentido del artículo 1, apartado 3, de las disposiciones adicionales del DOPK. Se recaudó el IVA sobre el precio, (12) y Balkan and Sea intentó deducir ese impuesto de su IVA soportado.

14. A raíz de una inspección llevada a cabo por las autoridades tributarias, se estimó que el valor normal de mercado de las propiedades era de 21.216.300 BGN. Por lo tanto, en opinión de dichas autoridades, el valor de la operación se había inflado en 102.552 BGN, el IVA cobrado por este último importe era un impuesto indebidamente recaudado en el sentido del artículo 70, apartado 5, de la ZDDS y, por tanto, esa proporción del impuesto, de 20.510,42 BGN, no podía dar lugar a derecho de deducción alguno. (13)

15. El órgano jurisdiccional remitente conoce actualmente del recurso interpuesto por Balkan and Sea contra dicha valoración, y desea saber si:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letra c), de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que en las entregas entre personas vinculadas —siempre que la contraprestación sea superior al valor normal de mercado— la base imponible sólo estará constituida por el valor normal de mercado de la operación si el proveedor no disfruta plenamente del derecho a deducción del IVA que grava la compra o la fabricación de los bienes que constituyen el objeto de la entrega?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letra c), de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que si el proveedor ha ejercido plenamente el derecho a deducción del IVA que grava los bienes y servicios, que son objeto de posteriores entregas entre personas vinculadas a un precio superior al valor normal de mercado, y este derecho a deducir el IVA soportado no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de la Directiva, (14) el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor normal de mercado?

3) ¿Enumera el artículo 80, apartado 1, de la [Directiva 2006/112] con carácter taxativo los casos que constituyen los requisitos que permiten al Estado miembro tomar medidas en virtud de

las cuales la base imponible de las entregas esté constituida por el valor normal de mercado de la operación?

4) ¿Es lícita en circunstancias distintas de las enumeradas en el artículo 80, apartado 1, letras a), b) y c), de la [Directiva 2006/112], una norma jurídica nacional como la recogida en el artículo 27, apartado 3, número 1, de [la ZDDS]?

5) En un caso como el de autos, ¿tiene efecto directo el artículo 80, apartado 1, letra c) de la [Directiva 2006/112], y puede el órgano jurisdiccional nacional aplicarlo directamente?»

*Asunto C-129/11, Provadinvest*

16. OOD Provadinvest (en lo sucesivo, «Provadinvest») es una sociedad limitada que arrienda parcelas de terreno agrícola para la explotación de invernaderos construidos con estructuras de acero cubiertas con láminas de polietileno (o con estructuras de polietileno: la resolución de remisión no deja del todo claro el carácter de las estructuras). En 2009, dicha sociedad vendió tres de esas parcelas, cada una de las cuales tenía un área de unas seis hectáreas, junto con las estructuras de invernadero construidas sobre ellas, y todas las mejoras y cultivos permanentes. Dos de esas parcelas se vendieron a uno de sus accionistas y la tercera, a su representante legal. El precio que se pagó fue de 25.000 BGN en cada caso, y en las facturas no se hizo indicación de IVA alguno.

17. Las fincas, los invernaderos, las mejoras y los cultivos fueron valorados por un tasador, quien cifró el valor normal de mercado de las estructuras de las tres parcelas en un total de 392.700 BGN.

18. Partiendo de esa premisa, la autoridad tributaria consideró que las operaciones comprendían tanto entregas exentas (parcelas de terreno) como entregas sujetas al IVA (accesorios, mejoras y cultivos). Respecto a estas últimas, dado que las partes estaban vinculadas en el sentido del artículo 1, apartado 3, de las disposiciones adicionales del DOPK, la base imponible había de ser el valor normal de mercado determinado por el tasador. Por ese motivo, la autoridad tributaria estableció el importe del IVA devengado en 78.540 BGN.

19. El órgano jurisdiccional conoce actualmente del recurso interpuesto por Provadinvest contra dicha valoración, y desea saber si:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que en las entregas entre personas vinculadas —siempre que la contraprestación sea inferior al valor normal de mercado— la base imponible sólo estará constituida por el valor normal de mercado de la operación si el proveedor o el comprador no disfrutaban plenamente del derecho a deducción del impuesto que grava la compra o la fabricación de los bienes que constituyen el objeto de la entrega?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que, si el proveedor ha ejercido plenamente el derecho a deducción del impuesto que grava los bienes y servicios, que son objeto de posteriores entregas entre personas vinculadas con un valor inferior al valor normal de mercado, y este derecho a deducir el impuesto soportado no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de la Directiva, [(15)] y la entrega no está sujeta a ninguna de las exenciones previstas en los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377; 378, apartado 2, 379, apartado 2, y 380 a 390 de la Directiva, el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor normal de mercado?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la [Directiva 2006/112], en el sentido de que si el comprador ha ejercido plenamente el derecho a deducción del impuesto que grava los bienes y servicios que son objeto de entregas entre personas vinculadas con un valor inferior al valor normal de mercado, y este derecho a deducción no ha sido regularizado conforme a los artículos 173 a 177 de la Directiva, el Estado miembro no puede tomar medidas en virtud de las cuales se establezca exclusivamente como base imponible el valor normal de mercado?

4) ¿Enumera el artículo 80, apartado 1, de la [Directiva 2006/112] con carácter taxativo los casos que constituyen los requisitos que permiten al Estado miembro tomar medidas en virtud de las cuales la base imponible de las entregas esté constituida por el valor normal de mercado de la operación?

5) ¿Es lícita en circunstancias distintas de las enumeradas en el artículo 80, apartado 1, letras a), b) y c), de la [Directiva 2006/112] una norma jurídica nacional como la recogida en el artículo 27, apartado 3, número 1, de [la ZDDS]?

6) En un caso como el de autos, ¿tiene efecto directo el artículo 80, apartado 1, letras a) y b), de la [Directiva 2006/112], y puede el órgano jurisdiccional nacional aplicarlo directamente?»

20. Presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia el Gobierno búlgaro en el asunto C-621/10 y la Comisión en ambos asuntos. Balkan and Sea y Provadinvest no presentaron observaciones. No se solicitó la celebración de vista ni ésta tuvo lugar.

## **Apreciación**

### *Consideraciones preliminares*

21. No se ha formulado ninguna objeción a la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial, pero es preciso reconocer que las resoluciones de remisión no exponen las circunstancias de los procedimientos principales con todo el detalle que hubiera sido deseable. En concreto, habría sido preferible que el órgano jurisdiccional remitente hubiese aclarado más explícitamente en cada asunto en qué medida cada una de las partes participantes en las operaciones realmente disfrutó y/o ejerció un derecho a deducción del IVA soportado.

22. Sin embargo, de las resoluciones de remisión parece desprenderse que la disposición nacional relevante, el artículo 27, apartado 3, número 1, de la ZDDS, no establece ninguna condición relativa a la medida en que las partes vinculadas deben disfrutar de un derecho a deducción para que éste sea aplicable. Además, la redacción de las propias cuestiones indica que el órgano jurisdiccional remitente considera que aunque las circunstancias del litigio principal están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 3, número 1, de la ZDDS, no lo están en el del artículo 80, apartado 1, letras a), b) o c), de la Directiva 2006/112, al menos según una interpretación estricta y literal de sus términos; es decir, que las partes participantes en cada operación disfrutaron en ambos casos plenamente de un derecho a deducción.

23. La primera cuestión planteada en ambos casos pregunta, en esencia, si la facultad conferida por el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se limita a los casos en que el proveedor o el cliente, según proceda, no disfruta plenamente de derecho a deducción. La segunda cuestión del asunto C-621/10 y la segunda y la tercera cuestiones del asunto C-129/11 plantean si, en los casos en los que dicho proveedor o cliente, según proceda, haya ejercido plenamente el derecho a deducción, se prohíbe a los Estados miembros tomar el valor normal de mercado como base imponible. Mediante la tercera cuestión del asunto C-621/10 y la cuarta del asunto C-129/11 se pregunta si el artículo 80, apartado 1, contiene una lista taxativa de las

circunstancias en las que un Estado miembro puede tomar como base imponible el valor normal de mercado. La cuarta cuestión del asunto C-621/10 y la quinta del asunto C-129/11 preguntan si es lícita en casos distintos de los enumerados en el artículo 80, apartado 1, una disposición nacional con arreglo a la cual se ha de tomar como base imponible el valor normal de mercado en todas las operaciones entre partes vinculadas.

24. Todas esas cuestiones buscan determinar el alcance de la facultad que confiere el artículo 80, apartado 1, por lo que examinaré todas ellas conjuntamente.

25. La última cuestión remitida en cada uno de los casos pregunta si las disposiciones del artículo 80, apartado 1, tienen efecto directo y si los órganos jurisdiccionales nacionales pueden aplicarlas directamente. Dado que se refiere a temas distintos, me ocuparé de ella aparte.

26. Por último, voy a tener en cuenta dos aspectos que, si bien no han sido planteados en las resoluciones de remisión, puede ayudar al órgano jurisdiccional remitente a resolver ambos asuntos: en el asunto C-621/10, la tasación del valor normal de mercado y, en el asunto C-129/11, en qué medida se han de tratar realmente las operaciones como exentas o sujetas a imposición.

#### *El alcance de la facultad conferida por el artículo 80, apartado 1*

27. En mi opinión (que comparten tanto el Gobierno búlgaro como la Comisión) queda claro que la facultad que confiere el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se limita a las circunstancias establecidas inequívocamente en sus disposiciones. En consecuencia, un Estado miembro no puede adoptar una normativa conforme a la cual la base imponible deba ser el valor normal de mercado en todas las operaciones entre personas vinculadas, concurran o no dichas circunstancias.

28. En primer lugar, el artículo 73 de la Directiva 2006/112 establece una regla general clara, según la cual la base imponible debe ser la contraprestación efectiva por la operación. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. (16) Toda disposición que constituya una excepción a una regla general (como el artículo 80 de la Directiva 2006/112) debe interpretarse en sentido estricto. (17)

29. En segundo lugar, el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone que el objetivo de la excepción facultativa es «prevenir la evasión o el fraude fiscales». Dicha finalidad queda aún más clara en el considerando tercero de la Directiva 2006/69 («evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en la utilización de la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales») y en el vigésimo sexto considerando de la Directiva 2006/112 («para evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en utilizar la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales»).

30. Cuando se suministran bienes o servicios a un precio artificialmente alto o bajo entre partes que disfrutan plenamente del derecho a deducción en relación con la operación (es decir, cuando tanto el proveedor como el cliente sólo realizan operaciones sujetas a imposición), no hay evasión ni fraude en esa fase. En lo que respecta a la operación de que se trata, el impuesto es totalmente neutral para ambas partes, y seguirá siéndolo cualquiera que sea el precio aplicado. Tampoco puede haber «pérdida» fiscal en esa fase. Sólo cuando la cadena de suministro termina en el consumidor final (o termina parcialmente en un sujeto pasivo «mixto» que disfruta de un derecho proporcional de deducción) el precio artificialmente alto o bajo puede generar una pérdida de ingresos fiscales. Sólo en ese momento el importe total del IVA devengado a lo largo de toda la cadena de suministro «cristaliza» definitivamente, y dicho importe es únicamente proporcional al precio final, con independencia de los importes previamente cobrados en la

cadena. (18)

31. En tercer lugar, el tercer considerando de la Directiva 2006/69 y el vigésimo sexto considerando de la Directiva 2006/112 disponen que los Estados miembros deben poder intervenir «en circunstancias específicas, debidamente limitadas». Esa limitación se hizo más explícita en el artículo 11, parte A, apartado 6, de la Sexta Directiva, con arreglo al cual la facultad se podía aplicar «únicamente a los casos siguientes». Aunque la palabra «únicamente» ya no aparece en el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112, de su tercer considerando se infiere claramente que la nueva redacción no pretendía introducir ningún cambio sustancial.

32. Por último, el artículo 80, apartado 2, de la Directiva 2006/112 autoriza explícitamente a los Estados miembros que hagan uso de la facultad a *definir* las categorías de proveedores o de destinatarios a los que se aplicarán las medidas. De ahí se concluye necesariamente que no se autoriza a *ampliar* dichas categorías, por ejemplo, a los sujetos pasivos que disfruten plenamente de un derecho a deducción.

33. En consecuencia, el artículo 80, apartado 1, letras a), b) y c), contiene una enumeración taxativa de las circunstancias en las que un Estado miembro puede recaudar el IVA por una operación atendiendo a su valor normal de mercado en vez de a la contraprestación efectivamente pagada. Dichas disposiciones no autorizan al Estado miembro a actuar de ese modo cuando el proveedor o el cliente, según el caso, disfrute plenamente del derecho a deducción.

34. De ahí se deduce que la facultad conferida por el artículo 80, apartado 1, no autoriza la adopción de una disposición nacional que exija la recaudación del IVA atendiendo al valor normal de mercado en todos los casos en que las partes estén vinculadas, al menos en la medida en que contemple casos en los que la parte que participe en la operación disfrute plenamente del derecho a deducción.

35. A este respecto quisiera señalar que en 2010 el Gobierno búlgaro recibió un escrito de requerimiento de la Comisión en el que ésta afirmaba que el artículo 27, apartado 3, de la ZDDS era incompatible con los artículos 73 y 80 de la Directiva 2006/112. El Gobierno búlgaro aceptó la crítica de la Comisión y se ha comprometido a reformar la disposición para el 1 de enero de 2012.

#### *Consecuencias de la incompatibilidad de la normativa nacional*

36. En la segunda cuestión de cada asunto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112 tiene efecto directo y si los órganos jurisdiccionales nacionales pueden aplicarlo directamente. El Gobierno búlgaro y la Comisión han interpretado que dicha cuestión se refiere, de hecho, a la medida en que Balkan and Sea y/o Provalidinvest pueden invocar el artículo 80, apartado 1 para impugnar las liquidaciones de la autoridad tributaria. Sin embargo, no me parece que ése sea el mejor punto de partida.

37. En mi análisis de las cuestiones anteriores he concluido que la facultad conferida por el artículo 80, apartado 1, no permite la adopción de una disposición nacional que exija la recaudación del IVA atendiendo al valor normal de mercado en todos los casos en los que las partes estén vinculadas, al menos en la medida en que contemple casos en los que la parte que participe en la operación disfrute plenamente del derecho a deducción. (19)

38. Conforme a reiterada jurisprudencia, corresponde al tribunal nacional, dentro del margen de apreciación que le conceda su Derecho nacional, interpretar y aplicar una disposición de Derecho interno en un sentido conforme con el Derecho de la Unión. (20) Dicha obligación existe aun cuando no se cumplan las demás condiciones que permiten a un particular invocar el efecto

directo de una directiva. (21) Si dicha interpretación no es posible, el tribunal deberá abstenerse de aplicar cualquier disposición del Derecho interno en la medida en que sea incompatible con el Derecho de la UE. (22)

39. Por lo tanto, en primer lugar, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional intentar interpretar el artículo 27, apartado 3, de la ZDDS de manera que sea posible conciliarlo con un correcto ejercicio de la facultad conferida por el artículo 80 de la Directiva 2006/112. Si es posible, no habrá ya problema alguno de compatibilidad con la Directiva ni será preciso conceder efecto directo a sus disposiciones. Pero si no lo es, deberá inaplicarse la disposición nacional.

40. En este segundo caso han de contemplarse dos posibilidades. O bien las partes que participan en las operaciones en los casos de los litigios principales disfrutaban plenamente del derecho a deducción, de manera que dichos casos no estaban incluidos en ninguna de las circunstancias que enumera el artículo 80, apartado 1, o bien no disfrutaban plenamente del derecho a deducción y los casos sí estaban incluidos en esas circunstancias.

41. Si las partes participantes disfrutaban plenamente del derecho a deducción, simplemente no se plantea que el artículo 80, apartado 1, pueda tener efecto directo ni pueda aplicarse directamente a casos en que, según sus propios términos, no es de aplicación. En cambio, el artículo 73 de la Directiva 2006/112, que tiene efecto directo, (23) sí puede ser relevante. El artículo 80, apartado 1, permite a los Estados miembros introducir una excepción a la regla general de determinación de la base imponible. A falta de tal excepción se ha de aplicar la regla general del artículo 73 de la Directiva 2006/112. (24) Por lo tanto, ésta puede ser invocada por los sujetos pasivos y aplicada directamente por los órganos jurisdiccionales nacionales para garantizar que, salvo en los casos en los que la Directiva establezca una excepción, la base imponible sea la contraprestación efectivamente obtenida.

42. Si, por otro lado, las partes participantes no disfrutaban plenamente del derecho a deducción, surge la ulterior cuestión de si quien pretende acogerse al efecto directo del artículo 80, apartado 1, es el Estado o el particular.

43. En el primero de los casos, procede recordar que un Estado miembro no puede invocar contra un particular las disposiciones de una directiva ni su propia omisión de ejercer válidamente una facultad conferida por una directiva. (25)

44. Sin embargo, cuando un individuo desea invocar el efecto directo de una disposición de una directiva contra un Estado miembro que no ha transpuesto correctamente dicha disposición, es jurisprudencia asentada que puede hacerlo, en principio, si las disposiciones de la directiva son suficientemente claras, precisas e incondicionales. (26)

45. A este respecto, puede resultar cuestionable que los términos de una disposición meramente facultativa que ha sido transpuesta incorrectamente por un Estado miembro puedan describirse como «suficientemente claros, precisos e incondicionales» a tal efecto.

46. Sin embargo, no estimo necesario, ni siquiera conveniente, entrar en esa cuestión en el contexto de los presentes asuntos.

47. Es cierto que, en teoría, a pesar de que el cliente de una operación comprendida en las circunstancias descritas en el artículo 80, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, haya aceptado pagar un precio artificialmente inflado, podría seguir pretendiendo invocar contra la autoridad tributaria las disposiciones de dicho apartado a fin de que el IVA se aplicase sobre la base del valor normal de mercado. Si el propio cliente no disfrutara del derecho a deducción pleno, le resultaría desventajoso pagar menos IVA por la operación.

48. Sin embargo, no es eso lo que sucede en ninguno de los dos litigios que han dado lugar a las peticiones de decisión prejudicial. Según reiterada jurisprudencia, lo que justifica la remisión prejudicial no es la emisión de opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas, sino el hecho de que constituya una necesidad intrínseca para la solución efectiva de un litigio. (27) En el presente asunto la cuestión no es meramente hipotética en relación con los litigios principales, pero sí es bastante improbable que se plantee en el curso normal de los acontecimientos, pues significaría que una o dos partes vinculadas que se habían puesto de acuerdo en un precio artificial con miras a obtener un beneficio global se habrían retractado del acuerdo que existía entre ellas.

49. En tales circunstancias, yo no propongo considerar esa hipótesis, sino entrar a valorar dos últimos aspectos que, si bien no han sido planteados por el órgano jurisdiccional remitente, pueden ser relevantes para los litigios principales.

#### *Determinación del valor normal de mercado*

50. En cualquiera de las circunstancias enumeradas en el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar que la base imponible sea el valor normal de mercado. Una de las condiciones para ello es que la contraprestación efectiva sea inferior o superior al valor normal de mercado, definido como «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».

51. En vista de esa definición y ante el hecho de que en el asunto C-621/10, *Balkan and Sea* adquirió la propiedad de que se trata a un precio que superaba el calculado por los tasadores autorizados en menos del 0,5 %, mientras que la legislación búlgara prevé cinco métodos de determinación del valor normal de mercado, podría ser necesario que el órgano jurisdiccional remitente considerase si, siguiendo una interpretación adecuada de las normas nacionales, realmente puede decirse que el precio en cuestión sea superior al valor normal de mercado.

#### *Sujeción o exención de las operaciones*

52. La Comisión duda de que la liquidación de las operaciones del asunto C-129/11 realizada por la autoridad tributaria comprenda tanto operaciones exentas como sujetas a imposición. Conuerdo con que el órgano jurisdiccional remitente debe examinar la liquidación a la luz de las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y, si es preciso, abstenerse de aplicar toda disposición que dé lugar a un resultado incompatible con la Directiva. Las disposiciones relevantes de la Directiva son las siguientes:

53. El artículo 12 establece:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [...] en especial alguna de las operaciones siguientes:

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

b) la entrega de un terreno edificable.

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

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

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

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

54. El artículo 135, apartado 1, de la Directiva 2006/112 exige a los Estados miembros que eximan del IVA ciertas operaciones, entre ellas:

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

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

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.» (28)

55. La primera cuestión es si los invernaderos eran edificios a los efectos del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, es decir, si satisfacían la definición de «toda construcción incorporada al suelo» del primer párrafo del artículo 12, apartado 2. Obviamente, incumbe al órgano jurisdiccional nacional dilucidar este extremo, que puede depender del carácter concreto de la construcción. Sin embargo, no parece improbable que los invernaderos respondiesen a dicha definición, al menos si su estructura era de acero.

56. Si los invernaderos fueran edificios, cada una de las operaciones debería ser tratada como una sola entrega, porque a efectos del IVA, no pueden disociarse los edificios o partes de edificios y la porción de terreno sobre la que éstos se levantan. (29)

57. En ese caso, la siguiente cuestión es si la entrega de terreno y edificios fue «anterior a su primera ocupación» o cumplía otros criterios válidamente establecidos por la legislación nacional, dentro de los respectivos límites de dos o de cinco años que establece el artículo 12, apartado 2, párrafo tercero. A este respecto, parece revestir importancia el hecho de que Provadinvest alegase ante el órgano jurisdiccional nacional que los invernaderos habían estado en uso durante más de treinta años.

58. Si la entrega fue «anterior a su primera ocupación» o cumplía algún otro criterio válidamente aplicable, se puede considerar sujeta al IVA con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra a). Si no lo fuera, deberá estar exenta con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra j), salvo que se ejerza un eventual derecho a optar por la tributación.

59. En caso de que los invernaderos no fueran edificios a los efectos del artículo 12, apartado 1, letra a), aún es preciso analizar si las operaciones deben considerarse operaciones diferenciadas cuyo tratamiento a efectos del IVA debe valorarse por separado, o bien operaciones complejas únicas compuestas de varios elementos.

60. Según reiterada jurisprudencia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos, procede tomar en consideración todas las circunstancias para determinar si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única. Aunque cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, o cuando uno o varios elementos constituyen la prestación principal mientras que los demás elementos son accesorios. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si ocurre así en el litigio principal. (30)

61. Si el órgano jurisdiccional nacional decidiese, partiendo de estas consideraciones, que se trataba de entregas diferentes de terreno y de otros elementos, resultaría correcta la postura de la autoridad tributaria.

62. En cambio, si resuelve que cada una de ellas era una única operación compleja compuesta por un elemento principal y elementos accesorios, parece lógico que el elemento principal sea la entrega del terreno, por lo que el tratamiento del IVA debe basarse en esa entrega.

63. En uno y otro caso, puede ser necesario dilucidar si el terreno era edificable según la definición vigente en el Estado miembro de conformidad con el artículo 12, apartado 3, de la Directiva 2006/112. Si así fuese, la entrega podrá estar sujeta al IVA con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra b), en caso contrario deberá estar exenta con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra k), de nuevo salvo que se ejerza un eventual derecho a optar por la tributación.

## **Conclusión**

64. Por consiguiente, opino que el Tribunal de Justicia debe responder a la cuestión planteada por el Administrativen Sad Varna de la siguiente forma:

«El artículo 80, apartado 1, letras a), b) y 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, contiene una enumeración taxativa de las circunstancias en las que un Estado miembro puede recaudar el IVA por una operación atendiendo a su valor normal de mercado en vez de a la contraprestación efectivamente pagada.

Dichas disposiciones no autorizan al Estado miembro a actuar de ese modo cuando el proveedor o el cliente, según sea el caso, disfrute plenamente del derecho a deducción.

Una disposición nacional que exija la recaudación del IVA atendiendo al valor normal de mercado en todos los casos en los que las partes estén vinculadas es incompatible con el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112, al menos en la medida en que contemple casos en que la

parte que participe en la operación disfrute plenamente del derecho a deducción.

Corresponde al tribunal nacional, dentro del margen de apreciación que le conceda su Derecho nacional, interpretar y aplicar una disposición de Derecho interno en un sentido conforme con el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Si dicha interpretación no es posible, el tribunal deberá abstenerse de aplicar esa disposición en la medida en que sea incompatible con dicho apartado.

El artículo 73 de la Directiva 2006/112 tiene efecto directo y puede ser invocado por los sujetos pasivos y aplicado directamente por los órganos jurisdiccionales nacionales para garantizar que, salvo en los casos en los que la Directiva establezca una excepción, la base imponible sea la contraprestación efectivamente obtenida.

Si un Estado miembro no ha ejercido válidamente la facultad que le confiere el artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112, no puede invocar contra un sujeto pasivo las disposiciones de dicho apartado a fin de gravar una operación atendiendo a su valor normal de mercado.»

## **ANEXO I**

Véanse los puntos 38 y ss. de las presentes conclusiones

## **ANEXO II**

Véanse los puntos 55 y ss. de las presentes conclusiones

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

3 — Anteriormente, artículo 11, parte A, apartado 1, letra a) 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 (reformada en numerosas ocasiones; en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA») (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

4 — Dichos artículos establecen normas específicas para la determinación de la base imponible en casos, de transmisión o tenencia de bienes de la empresa, uso privado de bienes de la empresa o de sus servicios, transferencia con destino a otro Estado miembro y prestación por un sujeto pasivo de un servicio para las necesidades de su empresa, respectivamente.

5 — Los artículos 167 a 169 versan sobre el derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA soportado por entregas utilizadas para sus propias operaciones sujetas al IVA; los artículos 170 y 171 se refieren a las devoluciones del IVA en ciertas operaciones transfronterizas; los artículos 173 a 175 establecen un sistema de deducción proporcional en el que los insumos sujetos al impuesto se utilizan para operaciones propias tanto sujetas al IVA como exentas, y los artículos 176 y 177 prevén la posibilidad de que ciertas categorías de IVA soportado no se puedan deducir.

6 — Los artículos 132, 135 y 136 disponen la exención del IVA para ciertas categorías de entregas (sin deducción del IVA soportado) en todos los Estados miembros (véase también el punto 54 de las presentes conclusiones); los demás artículos citados permiten a los Estados miembros individuales seguir aplicando por excepción algunas otras exenciones.

7 — En 2006, con el artículo 11, parte A, apartado 6, de la Sexta Directiva; véase el artículo 1,

apartado 3, de 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). Los considerandos primero y tercero de la Directiva 2006/69 proclaman su objetivo de sustituir múltiples excepciones concedidas a los Estados miembros individuales por una disposición general habilitadora. Es conveniente que los Estados miembros tengan la posibilidad de intervenir en la fijación del valor de las entregas, servicios y adquisiciones en circunstancias específicas, debidamente limitadas, con objeto de evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en la utilización de la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales. Véase también la exposición de motivos que acompañaba la propuesta de dicha Directiva [COM(2005) 89 final], especialmente las páginas 5 y 6.

8 — Con arreglo a los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, básicamente, los sujetos pasivos tienen derecho a deducir, en el momento en que sea exigible, todo IVA debido o pagado por entregas recibidas, siempre que dichas entregas se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. De este modo, el IVA es fiscalmente neutro para las empresas implicadas (véase también la sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, Rec. p. I?10567, apartados 39 y ss. y la jurisprudencia citada).

9 — Dado que el derecho a deducción previsto en los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112 se limita a casos en que las entregas se utilizan para las propias operaciones gravadas, las entregas utilizadas para las necesidades de operaciones exentas no dan derecho a deducción. Cuando la utilización de entregas recibidas no pueda asignarse a entregas concretas realizadas por un sujeto pasivo que realice tanto operaciones gravadas como exentas, los artículos 173 y ss. de la Directiva 2006/112 establecen una deducción proporcional en función la relación entre unas y otras.

10 — Nótese que las operaciones con bienes (ventas, arrendamientos o alquileres) pueden estar tanto sujetas al IVA como exentas con arreglo a los artículos 135, apartado 1, letras j) a l), o 137, apartado 1, letras b) a d); véase el punto 54 de las presentes conclusiones.

11 — La cotización del lev búlgaro en el momento de autos era aproximadamente la mitad del euro.

12 — De ello se deduce que la operación no estaba exenta con arreglo al artículo 135, apartado 1, letras j) o k), o bien que se había optado por la imposición con arreglo al artículo 137, apartado 1, letras b) o c).

13 — El tipo del IVA aplicable era del 20 %.

14 — El uso del término «regularización» en dichos artículos quizá no sea la mejor redacción posible, pues los artículos citados se refieren a la deducción proporcional y a restricciones al derecho de deducción (véase la nota 5 *supra*).

15 — Véase la nota 14.

16 — Véanse las sentencias de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C?412/03, Rec. p. I?743), apartado 21 y la jurisprudencia citada, y de 9 de junio de 2011, Campsa Estaciones de Servicio (C?285/10, Rec. p. I?5059), apartado 28.

- 17 — Véase, entre otras, la sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C?41/09, Rec. p. I?831), apartado 58 y la jurisprudencia citada.
- 18 — Véase el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112.
- 19 — Puede consultarse un breve resumen del siguiente razonamiento, en forma de tabla, en el anexo I de las presentes conclusiones.
- 20 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 10 de junio de 2010, Bruno y Pettini y otros (C?395/08 y C?396/08, Rec. p. I?5119), apartado 74.
- 21 — Véase, a este respecto, la sentencia de 10 de abril de 1984, Von Colson y Kamann (14/83, Rec. p. 1891), apartados 26 y 27.
- 22 — Véase, por ejemplo, la sentencia Bruno y Pettini y otros, citada en la nota 20, apartado 74.
- 23 — Véase la sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C?62/00, Rec. p. I?6325), apartado 47.
- 24 — Véase la sentencia Campsa Estaciones de Servicio, citada en la nota 16, apartado 40.
- 25 — Véase, entre otras, la sentencia de 21 de octubre de 2010, Accardo y otros (C?227/09, Rec. p. I?10273), apartados 44 a 47 y la jurisprudencia citada. Para disfrutar de la facultad, los Estados miembros deben optar por ejercerla (véase la sentencia de 15 de septiembre de 2011, S?aby y Ku?, C?180/10 y C?181/10, Rec. p. I?8461, apartado 33).
- 26 — Véase, entre otras, la sentencia de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Rec. p. I?493), apartados 30 y 31 y la jurisprudencia citada.
- 27 — Véase, por ejemplo, el auto de 10 de junio de 2011, Mohammed Imran (C?155/11 PPU Rec. p. I?5095), apartado 21 y la jurisprudencia citada.
- 28 — La obligación de eximir no es absoluta en estos casos, pues, con arreglo al artículo 137, apartado 1, letras b) a d), los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación en cada uno de esos casos. Puede consultarse un breve resumen del siguiente razonamiento, en forma de tabla, en el anexo II de las presentes conclusiones.
- 29 — Sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C?400/98, Rec. p. I?4321), apartado 50.
- 30 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros (C?497/09, C?499/09, C?501/09 y C?502/09, Rec. p. I?1457), apartados 51 y ss. y la jurisprudencia citada.