

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 7 de noviembre de 2013 (*)

«Fiscalidad – IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 73 y 78 – Transacciones inmobiliarias efectuadas por personas físicas – Calificación de tales transacciones de operaciones sujetas – Determinación del IVA debido cuando las partes no han dispuesto nada al respecto en la celebración del contrato – Existencia o falta de posibilidad del proveedor de recuperar el IVA del adquirente – Consecuencias»

En los asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Rumanía), mediante resoluciones de 15 de marzo de 2012, recibidas en el Tribunal de Justicia el 22 de mayo de 2012, en los procedimientos entre

Corina-Hrisi Tulic?

y

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (asunto C-249/12),

y

C?lin Ion Plavo?in

y

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Timi? – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii,

Activitatea de Inspec?ie Fiscal? – Serviciul de Inspec?ie Fiscal? Timi? (asunto C-250/12),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ileši?, Presidente de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente) y A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jaraši?nas, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.?H. Radu, y por las Sras. R.?M. Giurescu y A.?L. Cri?an, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Bouyon y C. Soulay, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación 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»), en particular de sus artículos 73 y 78.

2 Tales peticiones se presentaron en el marco de sendos litigios entre, el primero, la Sra. Tulic? y la Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (Agencia nacional de administración tributaria – Dirección general de resolución de reclamaciones) y, el segundo, el Sr. Plavo?in y la Direc?ia General? a Finan?elor Publice Timi? – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii (Dirección general de Hacienda de Timi? – Servicio de resolución de reclamaciones), a propósito de la determinación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») debido, cuando las partes no han dispuesto nada sobre dicho impuesto en la fijación del precio del bien entregado.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El séptimo considerando de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.»

4 El artículo 1 de dicha Directiva dispone:

«1. La presente Directiva regula el sistema común del [IVA].

2 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.»

5 El artículo 73 de la citada Directiva dispone:

«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, 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.»

6 El artículo 78 de la misma Directiva establece:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;
- b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al comprador o al destinatario del servicio.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.»

Derecho rumano

7 En el título VI de la Ley nº 571/2003, relativa al Código Fiscal, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código Fiscal»), bajo el epígrafe «Impuesto sobre el valor añadido», el artículo 125 *bis*, titulado «Significado de algunos términos y expresiones», establece:

«1. A efectos del presente título, los términos y expresiones que figuran a continuación se definen como sigue:

[...]

5. “base imponible”: la contraprestación por las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, por las importaciones sujetas al impuesto o por las adquisiciones intracomunitarias sujetas al impuesto, determinada conforme al capítulo VII;

[...]»

8 El artículo 137 del Código Fiscal, titulado «Base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en el interior del país», establece:

«1. La base imponible del [IVA] está constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio perciba o vaya a percibir del adquiriente, del destinatario o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de tales operaciones;

[...]

2. Quedarán comprendidos en la base imponible:

a) los impuestos y exacciones parafiscales, si la ley no dispone otra cosa, con excepción del [IVA];

b) los gastos accesorios, tales como: comisiones, embalaje, transporte y seguro exigidos por el proveedor al adquirente del bien o al destinatario del servicio. Se considerarán gastos accesorios los gastos facturados por el proveedor de los bienes o servicios que sean objeto de un contrato aparte y estén vinculados a las entregas de bienes o prestaciones de servicios de que se trate.»

9 El Código Civil, en su versión aplicable al litigio principal, establece:

«Artículo 962

El objeto de los contratos está constituido por aquello a lo que se obligan las partes, o sólo una de ellas.

[...]

Artículo 969

Los contratos legalmente celebrados tienen fuerza de ley entre las partes contratantes. Podrán rescindirse por consentimiento mutuo o por las causas legalmente establecidas.

Artículo 970

Los contratos deberán ejecutarse de buena fe. Los contratos no sólo obligan a lo expresamente estipulado en ellos, sino también a todo aquello a que, según su naturaleza, obliguen la equidad, la costumbre o la ley.»

Litigios principales y cuestión prejudicial

10 La Sra. Tulic? y el Sr. Plavo?in celebraron numerosos contratos de compraventa de bienes inmuebles, a saber, respectivamente, ciento treinta y cuatro contratos durante el período comprendido entre 2007 y 2008 y quince contratos entre 2007 y 2009.

11 En la celebración de dichos contratos de compraventa, la Sra. Tulic? y el Sr. Plavo?in no dispusieron nada respecto del IVA.

12 Una vez concluidas tales operaciones, la Administración Tributaria comprobó, a raíz de varias inspecciones, que la actividad desarrollada por la Sra. Tulic? y por el Sr. Plavo?in presentaba las características de una actividad económica.

13 En consecuencia, la Administración Tributaria, de oficio, calificó tanto a la Sra. Tulic? como al Sr. Plavo?in de sujetos pasivos del IVA y practicó sendas liquidaciones en las que les exigió el pago del IVA, calculado, por una parte, sumando su importe al precio pactado por las partes contratantes y, por otra parte, añadiendo los recargos de mora.

14 Durante el procedimiento de que trae causa el asunto C?249/12, la Sra. Tulic? alegó que la práctica de la Administración Tributaria consistente en calcular el IVA añadiendo su importe al precio pactado por las partes contratantes infringía varios principios del Derecho, entre ellos el principio de libertad contractual. Según ella, el IVA es un componente del precio, no un elemento que se añade a él. No resulta obvio que, en las condiciones propuestas por la Administración Tributaria, el adquirente aceptara comprar el inmueble de que se trata. El IVA exigido por la Administración Tributaria ya no puede recuperarse del adquirente, pues excede del objeto del contrato y no se le puede reclamar ni como obligación contractual ni como obligación legal extracontractual.

15 La Administración Tributaria sostiene, basándose en el artículo 137 del Código Fiscal, que para determinar el importe del IVA debido debe tomarse como base de cálculo el precio pactado por las partes contratantes.

16 La Sra. Tulic? interpuso un recurso ante la Curtea de Apel Bucure?ti (Tribunal de apelación de Bucarest), que fue desestimado por infundado.

17 A continuación, la Sra. Tulic? recurrió en casación contra la sentencia de la Curtea de Apel Bucure?ti ante la Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Alto Tribunal de Casación y Justicia).

18 En su recurso de casación, la Sra. Tulic? reiteró su argumentación basada en el carácter erróneo de la determinación de la base imponible. En apoyo de dicha argumentación invocó los apartados 26 y 27 de la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, Rec. p. l?5339).

19 En el transcurso del procedimiento ante la Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie fue publicada en el Monitorul Oficial al României n? 278, de 20 de abril de 2011, la Decisión interpretativa n? 2 de la Comisión fiscal central, de 12 de abril de 2011 (en lo sucesivo, «Decisión interpretativa n? 2/2011»). Esta Decisión fue adoptada por la citada Comisión en ejercicio de sus competencias de unificación en la aplicación de la normativa fiscal. Dicha Decisión confirma el enfoque de la Administración Tributaria en materia de determinación de la base imponible del IVA. Tiene el siguiente tenor:

«[...] para las entregas de construcciones y de terrenos sujetas, el [IVA] devengado se determinará, en función de la voluntad de las partes expresada en los contratos o en otros medios de prueba conformes con el Decreto del Gobierno rumano n? 92/2003 [...]:

a) aplicando el tipo del IVA a la contraprestación de la entrega [...] cuando:

- 1) las partes hayan acordado que el IVA no está incluido en la contraprestación de la entrega, o
- 2) las partes no hayan dispuesto nada en relación con el IVA;

b) aplicando el método de cálculo inverso [...] cuando las partes hayan acordado que el IVA está incluido en la contraprestación de la entrega.»

20 En el procedimiento del que trae causa el asunto C?250/12, el Sr. Plavo?in alegó que añadir el IVA al importe pagado como contraprestación por la compraventa contravenía el objeto del contrato celebrado entre las partes y producía efectos contrarios al objetivo perseguido por el IVA. Según él, dicho impuesto no puede correr por cuenta del proveedor, al tratarse, por definición, de un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final.

21 A juicio del Sr. Plavo?in, cuando el contrato de compraventa no contiene ninguna mención relativa al IVA, el impuesto debido debe aplicarse a un importe igual al precio pactado por las partes menos el valor global del impuesto, de manera que el importe pagado por el adquirente cubra tanto el precio debido al vendedor como el IVA.

22 La Administración Tributaria invoca la Decisión interpretativa n? 2/2011, que confirma el enfoque seguido por ella en materia de cálculo del IVA aplicable.

23 El Sr. Plavo?in interpuso un recurso ante la Curtea de Apel Timi?oara (Tribunal de Apelación de Timi?oara), que fue desestimado.

24 El interesado recurrió entonces en casación contra la sentencia dictada por la Curtea de Apel Timișoara ante la Înalta Curte de Casa și Justiție.

25 Este último órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la procedencia de la Decisión interpretativa nº 2/2011, en cuanto al concepto de «contraprestación obtenida» y al alcance de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA, cuando en una compraventa las partes no han dispuesto nada sobre el IVA. Por ello la Înalta Curte de Casa și Justiție decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia, en ambos litigios, la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando el [vendedor] de un bien inmueble ha sido recalificado como sujeto pasivo del IVA y las partes han establecido la contraprestación (precio) de la entrega de dicho bien sin ninguna mención del IVA ¿deben interpretarse los artículos 73 y 78 de la Directiva [IVA] en el sentido de que la base imponible está constituida:

- a) por la contraprestación (precio) de la entrega del bien establecida por las partes una vez deducida la cuota del IVA, o
- b) por la contraprestación (precio) de la entrega del bien pactada por las partes?»

26 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 22 de junio de 2012, se ordenó la acumulación de los asuntos C-249/12 y C-250/12 a los efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

Sobre la cuestión prejudicial

27 El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, habida cuenta de los artículos 73 y 78 de la Directiva IVA, si cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el proveedor de dicho bien es el deudor del IVA por la operación gravada, debe considerarse que el precio pactado ya incluye el IVA o, por el contrario, que no lo incluye y que el IVA debe añadirse a dicho precio.

28 De los autos que obran ante el Tribunal de Justicia se desprende que los demandantes en el litigio principal, vendedores de bienes inmuebles, son los deudores del IVA devengado por las operaciones sujetas que realizaron. De dichos autos también se desprende que las partes en los contratos de que se trata en el litigio principal no dispusieron nada sobre el IVA cuando fijaron el precio de los bienes inmuebles objeto de venta. En cambio, el órgano jurisdiccional nacional no ha facilitado información alguna sobre si tales vendedores disponen o no, en virtud del Derecho nacional, de la posibilidad de recuperar de los adquirentes, además del precio pactado, el IVA exigido por la Administración Tributaria.

29 Tanto la Sra. Tulică y el Sr. Plavoiu como la Comisión Europea consideran, en esencia, que el IVA es, por definición, un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final y que, por tanto, no puede correr por cuenta del proveedor. En consecuencia, sostienen que el IVA debe ser un componente del precio y no un elemento que se añade a este último.

30 El Gobierno rumano estima, en esencia, que al tener la contraprestación obtenida por el proveedor un valor subjetivo, para su determinación procede remitirse a la voluntad de las partes y considerar que tal contraprestación está constituida por el importe que el proveedor pretendía recibir y el adquirente estaba dispuesto a pagar. Dicho importe corresponde, en el caso de autos, al precio fijado en el contrato, sin deducción del IVA.

31 El Gobierno rumano añade que si se considerara que la contraprestación debía estar

constituida por el precio del bien entregado, deducido el importe del IVA, el proveedor tendría una ventaja frente a sus competidores, lo que sería contrario al principio de la neutralidad del IVA y podría favorecer irregularidades como las cometidas por los vendedores en el litigio principal.

32 A este respecto, cabe recordar que de los artículos 1, apartado 2, y 73 de la Directiva IVA se desprende que 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 éstos, y que la base imponible está 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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero. El artículo 78 de dicha Directiva enumera algunos elementos que deben integrar la base imponible. Según el artículo 78, letra a), de la citada Directiva, el IVA no debe estar incluido en dicha base.

33 Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos (véanse, en particular, las sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445, apartado 13, y de 26 de abril de 2012, *Balkan and Sea Properties y Provadinvest*, C-621/10 y C-129/11, apartado 43).

34 Dicha regla debe aplicarse de acuerdo con el principio básico de la citada Directiva, que consiste en que el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final (véase, en particular, la sentencia *Elida Gibbs*, antes citada, apartado 19, y el auto de 9 de diciembre de 2011, *Connoisseur Belgium*, C-69/11, apartado 21).

35 Ahora bien, cuando un contrato de compraventa se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria, que el IVA gravaría a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final.

36 Tal enfoque además infringiría la regla de que la Administración Tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias *Elida Gibbs*, antes citada, apartado 24; de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartado 15, así como *Balkan and Sea Properties y Provadinvest*, antes citada, apartado 44).

37 En cambio, ello no sucedería si el Derecho nacional ofreciera al proveedor la posibilidad de añadir al precio estipulado un suplemento en concepto de impuesto aplicable a la operación y de recuperar este último del adquirente del bien.

38 Procede señalar, además, que una de las características esenciales del IVA consiste en que es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios en cuestión. Ello implica que todos los proveedores contribuyen al pago del IVA en la misma proporción en relación con el importe global que perciben por los bienes vendidos.

39 En el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el Derecho rumano ofrece a los proveedores la posibilidad de recuperar, de los adquirentes, el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria.

40 Si de esa comprobación resultara que tal recuperación no es posible, debería concluirse

que la Directiva IVA se opone a una regla como la establecida en la Decisión interpretativa nº 2/2011.

41 En la medida en que el Gobierno rumano sostiene que una regla como la controvertida en el litigio principal tiene como efecto evitar las irregularidades, cabe señalar que cada Estado miembro es competente para adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente y para luchar contra el fraude y está obligado a adoptar tales medidas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, apartado 25 y la jurisprudencia citada).

42 Sin embargo, tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, apartado 67 y la jurisprudencia citada). Ahora bien, precisamente esto sucedería con la regla controvertida en el litigio principal si resultara que da lugar a una situación en la que el IVA grava al proveedor y que, por ello, no se percibe de forma compatible con el principio básico del sistema del IVA, tal como éste ha sido recordado en el apartado 34 de la presente sentencia.

43 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que la Directiva IVA, en particular sus artículos 73 y 78, deben interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del IVA y el vendedor de dicho bien es el deudor del IVA devengado por la operación gravada, el IVA debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria.

Costas

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Tercera) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78, deben interpretarse en el sentido de que, cuando las partes han establecido el precio de un bien sin ninguna mención del impuesto sobre el valor añadido y el vendedor de dicho bien es el deudor del impuesto sobre el valor añadido devengado por la operación gravada, este último impuesto debe considerarse ya incluido en el precio pactado si el vendedor carece de la posibilidad de recuperar del adquirente el impuesto sobre el valor añadido reclamado por la Administración Tributaria.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.