

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 12 de noviembre de 2009

Asunto: C-154/08, recurso por incumplimiento planteado por la Comisión contra el Reino de España

Partes: *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*

Síntesis:

Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5 – 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 – Sujetos pasivos – Actividades u operaciones realizadas por los Registradores de la Propiedad como liquidadores titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario – Actividades económicas – Actividad realizada con carácter independiente – Organismos de Derecho público que realizan actividades en el ejercicio de funciones públicas – Infracción del Derecho comunitario imputable a un órgano jurisdiccional nacional

1. Antecedentes y cuestiones planteadas:

La sentencia objeto del presente comentario culmina el procedimiento por incumplimiento planteado por la Comisión Europea, iniciado mediante escrito de requerimiento el 18 de octubre de 2004. El escrito toma como base la interpretación que había realizado el Tribunal Supremo en torno a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los Registradores-liquidadores, con la que se pretendía poner punto y final a las controversias surgidas en torno la sujeción al IVA de las funciones de liquidación de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas –ISD e ITPAJD- realizadas por los Registradores de la Propiedad en cuanto titulares de las Oficinas Liquidadoras de Registro, y que mantenían en vilo a la Administración Tributaria del Estado, por una parte, a los Registradores de la Propiedad, por otro, y, finalmente, a las Comunidades Autónomas.

La disputa jurídica se inicia como consecuencia de la fijación de la interpretación jurisprudencial a consecuencia de una sentencia dictada por el Tribunal Supremo de 12 de julio de 2003, dictada en interés de ley, contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León de 8 de diciembre de 2001, en la que se consideraba que los servicios prestados por los registradores-liquidadores, en el ejercicio de la función liquidadora y de recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales no estaban sujetos al IVA.

Lo bien cierto es que, con carácter previo al pronunciamiento del Tribunal Supremo existía una importante controversia, tanto jurisprudencial como doctrinal en torno a la correcta interpretación y traslación de la doctrina del TJCE en torno a la aplicación del IVA a los servicios prestados por los Registradores-liquidadores a las Comunidades Autónomas en cuanto titulares de las Oficinas Liquidadoras de Registro.

Frente a las pretensiones de la Administración tributaria del Estado, manifestadas entre otras en la Resolución 16/94 de la Dirección General de Tributos, la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia se decantaban por

considerar que dichos servicios no quedaban sujetos al IVA por suponer el ejercicio de una función pública, la de liquidación, que se materializaba en un acto administrativo susceptible de impugnación, y que se encontraba sometida al control de la Administración, que practicaba las oportunas inspecciones y dirigía las oportunas instrucciones y circulares. En cambio, otros Tribunales Superiores de Justicia habían optado por considerar, en cambio, que los servicios prestados por los Registradores-liquidadores se encontraban sujetos al IVA, a pesar de suponer el ejercicio de la función pública de liquidación, sobre la base del carácter independiente de la organización material de recursos que llevaba a cabo el Registrador en la estructuración de las Oficinas Liquidadoras de Registro, criterio éste que acabó siendo adoptado por la Audiencia Nacional en un primer momento, en la sentencia de 8 de marzo de 1999.

El Tribunal Supremo zanjó la polémica jurisprudencial, tras el recurso de casación en interés de Ley planteado por la Abogacía del Estado, defensora de la posición de la Administración Tributaria del Estado tendente a considerar dichos servicios como sujetos, finalmente ajustada a derecho comunitario según el pronunciamiento del TJCE, considerando que

“ lo decisivo es esclarecer si las Oficinas Liquidadoras de los Distritos Hipotecarios actúan en régimen de dependencia de las Comunidades Autónomas, y en consecuencia, sus actos de liquidación y recaudación estarían no sujetos al IVA, por tratarse de prestaciones de servicios de una Administración Pública o, por el contrario, tal dependencia no existe, y en consecuencia, el impuesto indicado es exigible “ (fj 6).

Enterada de la resolución judicial, la Comisión consideró que la interpretación postulada por el Tribunal Supremo resultaba contraria al ordenamiento comunitario. De ahí que la Comisión formulara inicialmente un requerimiento al Estado español mediante escrito de 18 de octubre de 2004 por entender que se incumplían las exigencias de la normativa comunitaria sobre el IVA, al considerar que la práctica administrativa había cambiado como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo. A lo que el Gobierno español contestó asumiendo la posición del Tribunal Supremo y alegaba el doble carácter de los Registradores, como profesionales por lo que se refiere a los servicios relacionados con la gestión del Registro de la Propiedad, y como funcionarios, respecto de las funciones desempeñadas en la titularidad de la Oficina Liquidadora. La Comisión requirió información complementaria sobre los criterios relevantes para calcular la ‘compensación’ satisfecha por la Comunidad Autónoma por los gastos en que incurren los registradores-liquidadores, el régimen jurídico y las normas dictadas por las Comunidades Autónomas por las que se encomienda la función liquidadora a los Registradores. Tras recordar el carácter administrativo dependiente de las Comunidades Autónomas por parte del Gobierno español, la Comisión remitió un dictamen motivado, el 15 de diciembre de 2006, en el que se concedía un plazo de dos meses para ajustarse al mismo, en el que se exigía un cambio en la práctica administrativa, que fue contestado por el gobierno español reiterando sus argumentos y alegando que las autoridades judiciales no consideraron necesario el planteamiento de una petición de decisión prejudicial, por lo que la Comisión decidió presentar un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia en virtud de lo dispuesto en el artículo 226 del TCE.

La reclamación inicial de la Comisión se basaba en los siguientes puntos:

- En primer lugar, se produce una vulneración de la Sexta Directiva del IVA, sobre la base de la incorrecta aplicación –que no transposición- de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, atendiendo a la actuación independiente del Registrador-liquidador (párrafo 76 de la sentencia).

- En segundo lugar, la Comisión estima producida, de forma indirecta, una vulneración de la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (artículo 1 del Reglamento 1553/1989), considerando que la incorrecta calificación de las operaciones como no sujetas proporciona una incorrecta determinación de la base imponible sobre la que se calcula el recurso IVA, a lo que añade la exigencia de los intereses de demora correspondientes en virtud del artículo 11 del Reglamento 1150/2000.
- En tercer lugar, se alegaba la infracción del artículo 234 del TCE, en la medida en que el Tribunal Supremo es un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, y el Tribunal Supremo no presentó una cuestión prejudicial al TJCE en el marco de un recurso de casación en interés de la Ley.

Sin embargo, en el suplico de la demanda, la Comisión no hizo referencia a los dos últimos motivos, por lo que la demanda se planteó únicamente en los términos del incumplimiento basados en el primer fundamento, limitando las pretensiones del recurso únicamente a los motivos alegados en primer lugar, la infracción de los artículos 2, y 4, apartados 1 y 2 de la Sexta Directiva

2. Comentario:

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de noviembre de 2009 ha señalado que, conforme a la interpretación autorizada de las normas relevantes de la VI Directiva del IVA, los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronuncia, de este modo, en contra del criterio mantenido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de julio de 2003, dictada en interés de ley, en la que consideraba que dichos servicios se encontraban no sujetos al IVA. Razón por la cual considera que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, 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 (en adelante, VI Directiva).

La argumentación del TJCE puede resumirse en los siguientes puntos que serán comentados a continuación:

- La actividad llevada a cabo por los registradores-liquidadores a favor de las Comunidades Autónomas tiene la consideración de **actividad económica** en el sentido del artículo 4.2 de la VI Directiva
- Existe una **relación directa** entre el servicio prestado por los Registradores y la **contraprestación** recibida por parte de las Comunidades Autónomas.
- Los Registradores prestan sus servicios de liquidación a las Comunidades Autónomas en

régimen de **independencia**, sin que pueda admitirse la existencia de **subordinación** de éstos respecto de las Comunidades Autónomas.

- No resulta aplicable la excepción del artículo 4, apartado 5, párrafo primero de la VI Directiva.
- No puede aceptarse la dificultad para subsanar el incumplimiento, por haberse originado el mismo en una sentencia del Tribunal Supremo.

El Tribunal de Justicia considera que no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4.5 de la VI Directiva del IVA, por cuanto debe interpretarse de forma estricta. Así el Tribunal estima que la consideración del organismo que presta el servicio como de Derecho Público es relevante pero no decisiva para determinar su tratamiento a efectos del IVA, considerando que *cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad* que realiza el organismo de Derecho público revelan que no se cumplen los requisitos para la aplicación de la citada regla de no sujeción. En particular, cuando el servicio se presta como una actividad económica por el tercero, constituyendo un indicio de dicha situación la calificación de los rendimientos de dicha actividad como rendimientos de actividades económicas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta y una verificación de la condición de independencia que el personal se encuentra vinculado a ellos mediante una relación laboral sujeta al Derecho privado.

La sentencia no impide a los entes públicos de los Estados miembros recurrir a mecanismos de colaboración con terceras entidades para llevar a cabo las funciones de gestión y liquidación tributaria de su competencia, aunque dicha libertad no comporta necesariamente la capacidad para decidir que los servicios correspondientes recibidos no se encuentran sujetos al IVA en ningún caso. La aplicación de la normativa del IVA puede convertirse, de hecho, en un elemento esencial para configurar el modo de prestación más efectiva de servicios públicos esenciales o secundarios, incluidos aquellos que comportan el ejercicio de funciones públicas de naturaleza tributaria.

La sentencia es de enorme relevancia, además, porque se trata del primer caso decidido por el Tribunal en el que se acepta abiertamente la posible utilización del recurso por incumplimiento previsto por el artículo 226 del Tratado planteado por la Comisión Europea como mecanismo de control de los errores derivados de una decisión judicial contraria al ordenamiento. Por dicha razón, la Sentencia plantea cuestiones de enorme trascendencia en la estructura jurídica que sostiene las relaciones entre el Derecho comunitario, el derecho interno y los órganos estatales encargados de su verificación, control y aplicación; así como de las relaciones entre las instituciones comunitarias –básicamente la Comisión- y los jueces nacionales en su actuación como jueces de lo comunitario.

3. Fallo:

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

1. Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, 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, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma

por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al impuesto sobre el valor añadido.

2. Condenar en costas al Reino de España.

