

El I.V.A. en la importación de vehículos usados procedentes de la Comunidad Económica Europea. (*)

Rafael IBÁÑEZ DE BORJA
Licenciado en Derecho

I. DERECHO POSITIVO ESPAÑOL.

Regulación vigente.

El artículo 3.1. de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, señala, al determinar el hecho imponible de dicho impuesto, que están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Por tanto, no queda sujeta al Impuesto del Valor Añadido la compraventa ocasional de un bien usado realizada entre particulares.

(*) Estudio presentado en la convocatoria de la VII edición del Premio "Asociación Española de Asesores Fiscales 1989".

estudios

Por el contrario, este acto jurídico queda sujeto, en virtud del apartado tercero del art. 3 de la mencionada Ley, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Aplicación práctica de la regulación vigente.

No obstante, esta regulación de nuestro ordenamiento jurídico sólo es correctamente aplicada cuando tanto el comprador como el vendedor son sujetos pasivos del Impuesto según el criterio fijado en el art. 15 de la Ley 30/1985, es decir, cuando están establecidos en territorio español. El mencionado artículo aclara que se considerarán establecidos en un determinado territorio los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio.

En el caso de que la compraventa ocasional de un vehículo usado se haya realizado entre un comprador particular establecido en territorio español y un vendedor también particular establecido en territorio no español, la Administración española exige, incorrectamente a mi juicio, el pago del IVA. Ello se debe a dos motivos:

- 1.º La definición que hace el artículo 3.1. de la Ley reguladora de Impuesto sobre el Valor Añadido del hecho imponible de este impuesto al que no sujeta el supuesto estudiado.
- 2.º El Derecho positivo comunitario interpretado conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Esto último sólo para el caso de que el vendedor esté establecido en territorio comunitario no español, que es el objeto del presente trabajo.

II. DERECHO COMUNITARIO.

A) Subordinación del derecho de los Estados miembros al Derecho comunitario.

La principal consecuencia de la revolución jurídica que supone la entrada en la Comunidad Europea es la primacía del Derecho comunitario sobre todo el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, incluso

estudios

sobre su Constitución. En este sentido se ha manifestado en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia. Sirva como ejemplo la sentencia de 17 de diciembre de 1970, asunto 11/70, Internationale Handelsfgesellschaft, recaída con ocasión de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal administrativo de Frankfurt.

B) Contradicción del derecho interno con el comunitario.

Cuando el juez español se encuentre ante un supuesto de contradicción entre el Derecho interno y el comunitario, deberá desplazar el Derecho interno y aplicar el comunitario. Y esto en cualquier caso, es decir, con independencia del rango que tenga la norma comunitaria (Tratados constitutivos y sus modificaciones, reglamentos básicos, reglamentos ordinarios, directivas, etc.) y con independencia también de cuál sea su fuente de producción (Consejo, Comisión, Tribunal de Justicia) (I).

C) Efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia.

Antes de entrar al fondo del asunto considero de todo punto imprescindible analizar la trascendencia jurídica que las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas tienen dentro del ordenamiento interno de cada Estado miembro. Resulta para ello esclarecedora la doctrina mantenida por Jean-Victor Louis, catedrático de la Universidad Libre de Bruselas y Presidente del Instituto de Estudios Europeos.

El profesor J. V. Louis afirma que las sentencias de interpretación del Tribunal de Justicia vinculan a todas las jurisdicciones aunque éstas puedan someterle cuestiones materialmente idénticas a otra que haya sido ya objeto de resolución a título prejudicial en un caso análogo. Se trata, en realidad, de la "autoridad del precedente", según el concepto genuinamente anglosajón (II). La solución es equilibrada ya que contribuye a la unidad de la interpretación del Derecho comunitario sin paralizar su evolución.

El criterio de identidad material es ampliado ostensiblemente por el Tribunal de Justicia en "Da Costa en Schaake" (As. acc. 28 a 30-62, 27-3-1963, Recueil, 1963) al señalar que en cumplimiento del art. 177, párrafo 3 del Tratado de Roma, una jurisdicción que se pronuncia en última instancia no tiene obligación de someter una cuestión ni cuando ésta sea "materialmente idéntica" a otra previamente resuelta por el Tribunal, ni

estudios

tampoco en otras circunstancias. Basta, en definitiva, con que exista una jurisprudencia firme del Tribunal resolviendo el conflicto de derecho cualquiera que sea la naturaleza del procedimiento e incluso a falta de una estricta identidad de las cuestiones en litigio.

Por tanto, hasta que el Tribunal de Justicia modifique sus decisiones precedentes, las jurisdicciones nacionales deberán seguir la jurisprudencia por él establecida. Además, tanto las sentencias meramente interpretativas como las que declaran la invalidez de un acto extienden su autoridad a todas las jurisdicciones nacionales en todas sus instancias y, particularmente, a las autoridades administrativas. La similitud de estos términos con la doctrina establecida en "Da Costa en Schaake", es patente y en el mismo sentido se pronuncian múltiples sentencias.

De esta jurisprudencia se deduce que tanto a las jurisdicciones nacionales como a las autoridades administrativas se les plantea la disyuntiva de someter su criterio a la doctrina emanada del Tribunal o, alternatively, paralizar el proceso planteando un recurso de interpretación al Tribunal de Justicia. Así ocurre en países con mayor tradición comunitaria que la nuestra. Por ejemplo, el Tribunal de Casación francés ha anulado en repetidas ocasiones, sentencias de tribunales de apelación que no habían respetado la autoridad de las decisiones del Tribunal de Justicia (III). De igual forma el mismo Consejo de Estado galo ha aplicado varias veces dicha jurisprudencia.

D) Derecho positivo comunitario y su interpretación jurisprudencial.

Centrándonos en el supuesto de hecho que nos ocupa que es la importación entre particulares de vehículos usados, decíamos que la Administración española exige el pago del IVA.

Sin embargo, el art. 95 del Tratado es contrario a la doble imposición y debe ser interpretado conforme a la sentencia 15/81 de 5 de mayo de 1982 del Tribunal de Justicia resolviendo el célebre caso de Gaston Schul Douane vr. el inspector de derechos de importación de Roosendaal. Según establece literalmente esta sentencia "el artículo 95 del Tratado prohíbe a los Estados miembros someter al IVA las importaciones de los productos que provienen de otros Estados miembros entregadas por un particular, cuando esta tasa no sea percibida al título de la entrega de productos similares efectuada por un particular en el interior del Estado miembro de importación, en la medida en que no esté tomada en consideración la parte residual de la tasa (IVA) satisfecha en el Estado miembro de

estudios

exportación que está todavía incorporada en el valor del producto en el momento de su importación”.

III. CONCLUSION.

Posibles defensas ante la práctica española.

Sin embargo, no se aplica la doctrina estudiada en la práctica operativa de las compraventas de vehículos usados efectuadas por un particular con establecimiento permanente en territorio español a un particular con establecimiento permanente en territorio comunitario no español.

En ellas, la Administración española exige el pago del IVA sin tomar en consideración “la parte residual de la tasa (IVA) satisfecha en el Estado miembro de exportación que está todavía incorporada en el valor del producto en el momento de su importación” (citada sentencia 15/81 de 5 de mayo del Tribunal de Justicia).

Como la base imponible tomada por la Administración es el precio pagado por el bien más el arancel que le pueda corresponder, se produce en el supuesto de hecho que nos ocupa, una doble imposición del 85 por ciento de lo pagado en concepto de IVA, puesto que en mi opinión sí es correcto aplicar el tipo impositivo al arancel correspondiente (en la actualidad, un 15 por ciento aproximadamente para vehículos a motor).

Ante la exigencia de pago del impuesto realizada por la Administración y en aplicación del principio de “solve et repete” debe abonarse su importe so pena de padecer el ejercicio de todas las prerrogativas de que la Administración dispone. Sin embargo, es posible recurrir dicho pago por no adecuarse al ordenamiento jurídico comunitario (art. 95 del Tratado interpretado conforme Schul en Roosendaal).

Tanto si el recurso se produce ante la jurisdicción contencioso-administrativa como ante la vía administrativa, la autoridad que lo haya de resolver está vinculada, como veíamos, a la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de tal forma que se le plantea la disyuntiva de aplicar dicha doctrina o bien plantear un recurso de interpretación ante el Tribunal.

NOTAS

- (I) Véase GONZALEZ NAVARRO, F.: "Derecho Administrativo español", Barañáin, Pamplona, 1987, pág. 373, Tomo I.
- (II) Véase JOLIET, R.: "Le droit institutionnel des Communautés européennes. Le contentieux", Lieja, 1981, pp. 221 y ss. En el mismo sentido VAN GERVEN, W.: "Contribution de l'arrêt Defrenne au développement du droit communautaire", 1977, pp. 131 y ss.
- (III) Véase JACQUE, J. P.: "A propos de la guerre des juges. Accords et désaccords entre la juge français et la Cour de justice des Communautés européennes". Revue administrative de l'est. 1981, pp. 5-47. A esta referencia cabe añadir los siguientes casos:
- Cass. 8-5-1973, CML Rev., 1974, pág. 434.
 - Cass Crim. 23-6-1977, Crémieux. Bull. Crim., núm. 236, pág. 5890.

