

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 7 de Agosto de 2018

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-475/17

Partes: Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS, Selver AS y Tallinna linn, Maksu- ja Tolliamet.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 401 — Impuestos nacionales que tienen carácter de impuestos sobre el volumen de negocios — Prohibición — Concepto de "impuesto sobre el volumen de negocios" — Impuesto local sobre las ventas — Características esenciales del IVA — Inexistencia»

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

El caso enjuiciado por el TJUE deriva de una decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación del artículo 401 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

Esta petición fue presentada en el contexto de un litigio entre, por una parte, Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS y Selver AS y, por otra, la Tallinna linn (Ciudad de Tallin, Estonia) y la Maksu- ja Tolliamet (Administración tributaria y aduanera, Estonia) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») relativo a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por dichas empresas.

Al estimar que habían pagado indebidamente el impuesto sobre las ventas establecido por la Ordenanza n.º 45, los contribuyentes (demandantes en el litigio principal) dirigieron a la Agencia de Tallin para la Empresa (Estonia) declaraciones rectificativas relativas a los tres últimos trimestres de 2010 y a los cuatro trimestres de 2011, así como solicitudes de devolución de los importes ya pagados en concepto de dicho impuesto. La Agencia de Tallin para la Empresa respondió en el sentido de considerar que los contribuyentes (demandantes) debían pagar dicho impuesto sobre las ventas y, mediante liquidación, determinó el importe del impuesto que adeudaba cada una de ellas, estimando solo parcialmente sus solicitudes de devolución.

Los contribuyentes presentaron entonces una reclamación ante la Administración tributaria, que, en lo sustancial, confirmó que estaban obligadas al pago del impuesto sobre las ventas. Al considerar que el impuesto sobre las ventas era contrario al artículo 401 de la Directiva IVA, los contribuyentes interpusieron recursos ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallin, solicitando, en esencia, que se anularan las liquidaciones y las resoluciones de la Administración tributaria y que se condenara a esta a la devolución del impuesto sobre las ventas y al pago de intereses.

Mediante sentencia de 31 de marzo de 2015, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallin desestimó los recursos de algunos de los contribuyentes (Viking Motors, de TKM Beauty Eesti y de TKM

King), en tanto que estimó los presentados por Kaubamaja y Selver en la medida en que el impuesto sobre las ventas se había aplicado a las ventas de productos sujetos a impuestos especiales.

Los contribuyentes interpusieron recurso de apelación contra dichas sentencias ante el Tribunal de Apelación de Tallin. Este tribunal desestimó los recursos de apelación, confirmando la motivación del órgano jurisdiccional de primera instancia e indicando que, además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no carecía de claridad en lo que se refiere al hecho de que un impuesto aplicable en un Estado miembro solo es contrario al artículo 401 de la Directiva IVA si se corresponde con cada una de las cuatro características esenciales del IVA definidas por el Tribunal de Justicia. Los contribuyentes interpusieron recursos de casación ante el tribunal remitente que decidió acumular los dos asuntos.

El Tribunal Supremo de Estonia estimó que, aun cuando, desde un punto de vista formal, el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no posee las características tercera y cuarta del IVA en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución y no da derecho a la deducción del impuesto pagado en una fase anterior, la aplicación de dicho impuesto sobre las ventas cumplía, en esencia, el mismo objetivo que se habría alcanzado mediante las características tercera y cuarta. Así, la carga fiscal de dicho impuesto sobre las ventas recae, en definitiva, sobre el consumidor. Según el TS de Estonia, la aplicación del impuesto sobre las ventas podía, igualmente, poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA, dando lugar a que, a nivel nacional, bienes y servicios similares soportaran una carga fiscal diferente. Remitiéndose a la sentencia de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal era contrario a la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), en la medida en que gravaba las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, dicho órgano jurisdiccional recuerda que, a raíz de dicha sentencia, los tribunales estonios estimaron los recursos interpuestos por los sujetos pasivos en litigios relativos al impuesto sobre las ventas en lo referente a la imposición de los productos sujetos a impuestos especiales.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente **cuestión prejudicial**:

«¿Debe interpretarse el artículo 401 de la Directiva [IVA] en el sentido de que es incompatible con él un impuesto nacional que se aplica con carácter general y cuya cuota se determina en proporción al precio, pero que, de conformidad con las disposiciones pertinentes, solamente se exige en la fase de venta de un bien o servicio al consumidor, de modo que la carga tributaria pesa en definitiva sobre el consumidor, y que obstaculiza el sistema común del IVA y falsea la competencia?»

2. Comentario

El TJUE inició el análisis de la cuestión prejudicial planteada recordando que, en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA, las disposiciones de esta no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

El Tribunal de Justicia puso de relieve cómo una interpretación literal del art.401 de la Directiva IVA permite concluir, habida cuenta de la condición negativa contenida en la expresión «que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», que el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas solo se autorizará si estos no pueden asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios.

Una vez establecido este punto de partida se refirió al concepto del IVA, señalando que si bien el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» no se define ni en el artículo 401 de la Directiva IVA ni en ninguna otra disposición de esta, procede señalar que este artículo, cuya interpretación ha solicitado el órgano jurisdiccional remitente es, en esencia, idéntico al artículo 33 de la Sexta Directiva.

A este respecto, el Tribunal de Justicia, en particular en la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), interpretó el artículo 33 de la Sexta Directiva, en especial el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» que en él figura, tras situar dicha disposición en su contexto legislativo y recordar los objetivos que persigue el establecimiento de un sistema común del IVA. Así, el Tribunal de Justicia señaló que ya se deducía de los considerandos de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), que la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios debe permitir el establecimiento de un mercado común que implique una competencia no falseada y que tenga características análogas a las de un mercado interior, eliminando las diferencias de sujeción al impuesto que pueden falsear las condiciones de competencia y obstaculizar los intercambios comerciales (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 19). El sistema común del IVA se estableció mediante la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), y mediante la Sexta Directiva (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 20).

El TJUE destaca, por tanto, que el principio del sistema común del IVA consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 21).

Sin embargo, en cada transacción, solo será exigible el IVA previa deducción de las cuotas de dicho impuesto que hayan gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios. El mecanismo de las deducciones se determinó en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, de manera que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA devengado por ellos las cuotas que hayan gravado ya los bienes o los servicios en la fase precedente y que, en cada fase, el impuesto recae solo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 22).

En este mismo sentido, se pone de relieve cómo para alcanzar el objetivo de una igualdad en las condiciones de sujeción al impuesto de una misma operación, sea cual fuere el Estado miembro en el que se realice, el sistema común del IVA debía, a tenor de los considerandos de la Segunda Directiva, sustituir a los impuestos sobre el volumen de negocios vigentes en los distintos Estados miembros (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 23).

En este orden de cosas, se destaca que el artículo 33 de la Sexta Directiva solo permitía el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que gravaran las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tenían carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 24).

Así las cosas, para apreciar si un impuesto, un derecho o un gravamen tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 401 de la Directiva IVA, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a

la que caracteriza al IVA (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 34 y jurisprudencia citada).

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o tributos que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a este en todos los aspectos (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 26 y jurisprudencia citada). En cambio, declaró que el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 27 y jurisprudencia citada). Lo mismo ocurre con el artículo 401 de la Directiva IVA.

En este sentido, de la jurisprudencia se desprende que dichas características son cuatro, a saber, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 28).

Una vez expuesta la jurisprudencia que delimita los elementos esenciales del IVA, el TJUE procedió a examinar si un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el caso de autos presenta tales características, debiendo precisarse que, si bien en la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), se declaró que tal impuesto era contrario al Derecho de la Unión, el litigio principal no versa sobre la compatibilidad de dicho impuesto con el régimen general de los impuestos especiales, sino sobre su compatibilidad con el sistema común del IVA.

A este respecto, y para evitar resultados discordantes respecto al objetivo que persigue el sistema común del IVA, el Tribunal de Justicia indicó que cualquier comparación de las características de un impuesto como el impuesto sobre las ventas con las características del IVA debe realizarse a la luz de este objetivo, prestando una atención particular a la exigencia de que se garantice en todo momento la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 29).

En el caso de autos, en relación con las condiciones esenciales del IVA tercera y cuarta, a saber, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución y la existencia de un derecho a deducir el impuesto pagado en la fase anterior de este proceso, el TJUE declaró que, como reconoce el propio órgano jurisdiccional remitente, el impuesto controvertido en el litigio principal no cumple estos requisitos, de manera que esta circunstancia basta para concluir que, desde el momento en que no cumple todas las características esenciales del IVA, el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no está comprendido en la prohibición establecida en el artículo 401 de la Directiva IVA (véase, por analogía, el auto de 12 de octubre de 2017, Palais Kaiserkrone, C-549/16, no publicado, EU:C:2017:761, apartado 21).

No obstante, el TJUE matizó tal declaración atendiendo a que el órgano jurisdiccional remitente había señalado que la aplicación de dicho impuesto consigue en esencia el mismo objetivo que el correspondiente a las características esenciales del IVA tercera y cuarta, ya que la carga final de dicho impuesto recae, en definitiva, en el consumidor. A este respecto, el Tribunal de Justicia destacó cómo los textos que regulan el impuesto sobre las ventas controvertido no exigían a los sujetos pasivos obligados al pago de dicho impuesto que incorporaran el importe de este impuesto al precio de venta ni que indicaran por separado en la factura emitida al comprador el importe del impuesto exigible. Así, los minoristas tenían la posibilidad, y no la obligación, de repercutir este impuesto al consumidor final y, en todo momento, podían optar por soportarlo ellos mismos, sin proceder a un aumento de los precios

de los bienes vendidos y de los servicios prestados. En este sentido, no existe certeza alguna de que la carga del impuesto sobre las ventas controvertido se repercutiera, en definitiva, sobre el consumidor final del modo que caracteriza a un impuesto sobre el consumo como el IVA.

De acuerdo con todo ello, el TJUE recordó su jurisprudencia con arreglo a la cual un impuesto que grava las actividades productivas de tal manera que no es seguro que sea soportado en definitiva por el consumidor final, como ocurre con un impuesto sobre el consumo como el IVA, puede escapar al ámbito de aplicación del artículo 401 de la Directiva IVA (sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 50). En efecto, mientras que, a través del mecanismo de la deducción del IVA, este grava únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, no ocurre lo mismo con un impuesto como el impuesto sobre las ventas (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 51 y jurisprudencia citada). A este respecto, se destacó cómo el TS de Estonia remitente de la cuestión prejudicial considera que la aplicación del impuesto controvertido, junto al régimen del IVA aplicable, podría poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA y la neutralidad competitiva cuyo preceptivo cumplimiento se recuerda en los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA.

A la vista de todo ello, el TJUE declaró que, en la medida en que no incide en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no puede poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA. Por otra parte, teniendo en cuenta que la aplicación al precio de venta del impuesto controvertido depende de los vendedores, que pueden decidir si trasladan o no el impuesto al comprador, es preciso señalar que el comportamiento del vendedor es el único que puede determinar su diferente tratamiento fiscal con respecto a un competidor, así como las posibles diferencias de precios soportados por una parte de los consumidores en relación con otros. Por lo tanto, la neutralidad del sistema común del IVA, tal y como se ha recordado en la sentencia, no resulta menoscabada.

3. Fallo

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

"El artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal".