

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 12 de junio de 2019

Francisco Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF. Universitat de València

Asunto: Oro Efectivo, C-185/18

Partes: Oro Efectivo, S.L. y Diputación Foral de Bizcaia

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 401 – Principio de neutralidad fiscal – Adquisición por una empresa a los particulares de piezas de oro y de otros metales preciosos con vistas a la reventa – Impuesto sobre transmisiones patrimoniales»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente caso intenta otorgar nueva luz, en un nuevo asunto, a la difícil y cuestionable correlación que existe entre el ITPAJD y el IVA en el ordenamiento tributario español, desde la perspectiva de la neutralidad para la imposición general sobre el consumo que proyecta la Directiva IVA. El Tribunal de Justicia de Luxemburgo, atiende a una visión literal de las exigencias del principio de neutralidad limitado al ámbito estricto de aplicación del IVA para considerar que no cabe deducir del IVA las cargas soportadas en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en las compras de oro realizadas por empresas a particulares. El asunto fue juzgado sin conclusiones del abogado general.

La cuestión prejudicial, planteada por el Tribunal Supremo español, se refiere a la compatibilidad con la normativa IVA de la UE del régimen tributario español previsto para la adquisición a particulares con alto contenido en oro y otros metales preciosos, en atención al alcance del principio de neutralidad fiscal. El Tribunal Supremo duda si es compatible con la Directiva IVA y con el principio de neutralidad fiscal una normativa que obliga a una empresa a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA, en forma

de un impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por el hecho de que dicha empresa adquiriera a personas físicas bienes muebles tales como oro, plata o joyas, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de la empresa en cuestión, la cual lleva a cabo por otra parte operaciones sujetas al IVA en el momento de la reintroducción de los referidos bienes en el circuito comercial, sin tener la posibilidad de deducir, en el marco de esas operaciones, las cuotas abonadas en el momento de la adquisición inicial de esos mismos bienes en concepto del impuesto en cuestión.

Según el criterio de la Hacienda Foral, las compras a particulares de objetos de oro y otros metales efectuadas por la sociedad demandante en el litigio principal en los años 2010, 2011 y 2012 estaban sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Oro Efectivo impugnó la resolución de la mencionada Administración tributaria ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, alegando que varios órganos judiciales nacionales habían dictado resoluciones en las que se declaraba la no sujeción de las referidas operaciones de compra al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Alegó asimismo que las adquisiciones controvertidas en el litigio principal se habían llevado a cabo en el marco de su actividad comercial. Por último, Oro Efectivo sostuvo que la exacción del mencionado tributo generaría, en violación del principio de neutralidad fiscal, una doble imposición, habida cuenta de que el IVA ya había gravado tales adquisiciones.

La cuestión versa sobre la interpretación del artículo 33.1 de la directiva 77/388 y 401 Directiva 2006/112 y los efectos de las exigencias del principio de neutralidad, que establece que

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva 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.»

La cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo era la siguiente:

«Si la Directiva [IVA] y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [...] que la interpreta, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del [IVA] a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando:

- el objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario;
- se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial, y
- la legislación en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas.»

2. Comentario

El Tribunal hace una referencia a la admisibilidad de una acumulación de gravámenes indirectos (sobre contratos de seguros juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registros, u otros impuestos, derechos o gravámenes que no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios si no dan lugar a formalidades relacionadas con el paso de una frontera). (p. 20).

Acudiendo a una interpretación literal del artículo 401 de la Directiva IVA (recapitulativa), considera que el mantenimiento o establecimiento por un estado miembro de impuestos, derechos y tasas solo está autorizado si estos últimos no pueden asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios (sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 27). (p. 21).

El Tribunal de Luxemburgo recuerda además que la Directiva IVA no define el concepto «impuesto sobre el volumen de negocios» pero retoma la jurisprudencia formulada en el Auto de 27 de noviembre de 2008 (C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662), así como a la sentencia de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), para considerar la compatibilidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales con la Directiva IVA, puesto que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales no tiene la consideración de impuesto sobre el volumen de negocios, puesto que no tiene la consideración de impuesto general, al aplicarse sólo en una fase del proceso de producción y distribución, y su carga final recae en definitiva sobre el consumidor. (p. 23).

El Tribunal recuerda que, en este punto, declaró, en particular, que un impuesto de este tipo no grava con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios y que no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que en cada fase puedan deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso (véase, en este sentido, el auto de 27 de noviembre de 2008, Renta, C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662, apartados 41 y 43) (p. 24). Como a juicio del Tribunal no existen elementos en la documentación que induzcan a un análisis diverso, considera que las consideraciones ya expuestas deben resultar aplicables al artículo 401 de la Directiva IVA.

En relación con las consideraciones sobre el principio de neutralidad, el TS considera que la aplicación simultánea del impuesto controvertido en el litigio principal y del sistema común del IVA puede vulnerar el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA. (p. 27).

A nuestro juicio el planteamiento es incompleto. La neutralidad se quiebra por la incidencia de otros impuestos como se demuestra por la coexistencia de impuestos indirectos junto al IVA y su permisibilidad, pero la Directiva IVA no aborda ni elimina la quiebra de neutralidad que dicha aplicación simultánea genera. Así lo confirma el Tribunal como conclusión de su argumentación, apoyándose en las alegaciones de la Comisión.

Tal como la Comisión Europea ha puesto fundadamente de relieve, el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA únicamente impone tal neutralidad en el marco del sistema armonizado establecido por la Directiva IVA. Como en el presente caso se trata de un impuesto no armonizado en el marco de dicha Directiva, no es posible vulnerar la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 24 octubre de 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, apartado 57). (p. 29).

La neutralidad impositiva, por tanto, depende de la respuesta que otorgue el ordenamiento tributario español, por lo que, al respecto, resulta interesante la línea jurisprudencial que considera que las operaciones de adquisición de oro a particulares realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no se encuentran sujetas a ITP con independencia de que estén o no sujetas a IVA (por todas, la STSJ Andalucía, Granada, sala de lo contencioso-administrativo, sección 2ª, sentencia núm. 2527/2017, de 19 de diciembre).

3. Fallo

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con

alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.