

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 12 de junio de 2019 (*)

«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»

En el asunto C-185/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante auto de 7 de febrero de 2018, recibido en el Tribunal de Justicia el 9 de marzo de 2018, en el procedimiento entre

Oro Efectivo, S.L.,

y

Diputación Foral de Bizkaia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. C. Toader, Presidenta de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen (Ponente) y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Oro Efectivo, S.L., por los Sres. K. Caminos García y A. Landeta Calvo, abogados, y por el Sr. A. Rodríguez Muñoz;
- en nombre de la Diputación Foral de Bizkaia, por el Sr. M.F. Ortiz de Apodaca García, procurador, y por la Sra. M. Barrena Ezcurra, abogada;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), así como del principio de neutralidad fiscal.
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Oro Efectivo, S.L., y la Diputación Foral de Bizkaia, en relación con la negativa a la deducción del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

- 3 El artículo 33, apartado 1, 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO 1991, L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, 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, sobre 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 dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Directiva IVA

- 4 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva IVA. Los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA exponen lo siguiente:

«(4) La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.

[...]

(7) 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.»

- 5 El artículo 401 de la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«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.»

Derecho español

- 6 Del auto de remisión resulta que las disposiciones nacionales pertinentes son las contenidas en los artículos 7 y 8 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo que atañe al ejercicio 2010), así como en los artículos 9 y 10 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo que atañe a los ejercicios 2011 y 2012). Estas disposiciones son idénticas a las que figuran en los artículos 7 y 8 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE n.º 251, de 20 de octubre de 1993). Los extractos pertinentes de las disposiciones citadas se resumen del siguiente modo en el auto de remisión:

«[...]

- Que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- Que no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones que acaban de señalarse "cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al [IVA]".
- Que estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, "el que los adquiere".»

- 7 En virtud del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992), las operaciones sujetas al IVA no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 8 En el marco de la actividad que desarrolla, Oro Efectivo, cuyo objeto social es la compra, venta, importación y exportación de materias primas, piedras preciosas y metales preciosos, adquiere a particulares objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos y los revende, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, a otras empresas dedicadas a fabricar lingotes o piezas diversas de metales preciosos.
- 9 La Hacienda Foral de Bizkaia consideró que 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.

- 10 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.
- 11 Mediante resolución de 18 de junio de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia desestimó la referida reclamación.
- 12 Oro Efectivo interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del mencionado Tribunal Económico-Administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. El recurso contencioso-administrativo fue desestimado mediante sentencia de 13 de septiembre de 2016.
- 13 Oro Efectivo interpuso entonces recurso de casación contra la citada sentencia ante el Tribunal Supremo.
- 14 Este último órgano judicial precisa que la solución del litigio pendiente ante él depende fundamentalmente del alcance del principio de neutralidad fiscal, tal como ha interpretado este principio el Tribunal de Justicia.
- 15 Más concretamente, 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 adquiera 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.
- 16 En tales circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «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.»

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

- 17 En su petición de decisión prejudicial, el tribunal remitente solicitó la aplicación del procedimiento acelerado regulado en el artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.
- 18 La referida solicitud fue denegada mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 30 de abril de 2018, Oro Efectivo (C-185/18, no publicado, EU:C:2018:298).

Sobre la cuestión prejudicial

- 19 Mediante la cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide si la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal 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 IVA, 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.
- 20 Procede recordar a este respecto 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. Así pues, dado que el Derecho de la Unión admite la existencia de regímenes impositivos concurrentes, tales impuestos pueden igualmente percibirse cuando su percepción pueda dar lugar a una acumulación con el IVA en relación con una sola y misma operación (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 28, y de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 26).
- 21 Una interpretación literal de esta disposición permite concluir, habida cuenta del requisito negativo contenido 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 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).
- 22 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 Directiva, procede señalar que este artículo es sustancialmente idéntico al artículo 33 de la Sexta Directiva (sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 28).
- 23 Pues bien, en el marco de los asuntos que dieron lugar al auto de 27 de noviembre de 2008, Renta (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), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la compatibilidad con el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva de una normativa nacional relativa a un impuesto sobre las transmisiones patrimoniales a título oneroso que presentaba características análogas a las del impuesto controvertido en el litigio principal. El Tribunal de Justicia, tras recordar primero las características esenciales del IVA expuestas en su jurisprudencia —características que 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, por último, 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—, consideró a continuación que un impuesto de este tipo se distingue del IVA de tal manera que no cabe calificarlo de impuesto que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva (auto de 27 de noviembre de 2008, *Renta*, C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662, apartados 32 y 45; sentencia de 20 de marzo de 2014, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 29).

- 24 En relación con este punto, el Tribunal de Justicia 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).
- 25 A este respecto, no hay nada en la documentación de la que dispone el Tribunal de Justicia que induzca a considerar que esta cuestión deba analizarse de una manera diferente en el ámbito de la presente remisión prejudicial. De este modo, procede estimar que las consideraciones expuestas por el Tribunal de Justicia en las resoluciones citadas en los apartados 23 y 24 de la presente sentencia en lo relativo al artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva resultan aplicables al artículo 401 de la Directiva IVA, en el marco del presente asunto.
- 26 De ello se deduce que no puede considerarse que un impuesto como el controvertido en el litigio principal tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, a efectos del artículo 401 de la Directiva IVA.
- 27 El tribunal remitente estima, por otra parte, 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.
- 28 En lo que atañe a este principio, recordado en los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA, procede hacer constar que, para evitar resultados discordantes respecto al objetivo consistente en lograr la igualdad de condiciones de imposición de una misma operación con independencia de cuál sea el Estado miembro en el que se produzca, objetivo que persigue el sistema común del IVA, cualquier comparación de las características de un impuesto como el impuesto controvertido en el litigio principal con las características del IVA debe realizarse a la luz de este objetivo. En este marco, procede prestar 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 7 de agosto de 2018, *Viking Motors y otros*, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 41).
- 29 Ahora bien, 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).
- 30 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva IVA 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 IVA, 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.

Costas

- 31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Sexta) declara:

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.

ToaderBay LarsenSafjan

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de junio de 2019.

El SecretarioEl Presidente de la Sala Sexta

A. Calot EscobarC. Toader