sepin

práctica fiscal

1er trimestre_2010 Nº 4

¿Es contrario al Derecho Comunitario el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores?

Los registradores y el IVA

Cuestiones abiertas en la comprobación limitada derivadas de su confluencia con la inspección de los tributos

Devolución de ingresos indebidos

Los registradores y el IVA

Javier Martín Fernández
Socio Director de F&J Martín Abogados
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense

TJCE, Sala Tercera, 12-11-2009

SP/SENT/483038

No se discute que las propias Comunidades Autónomas constituyen organismos de Derecho público. Sin embargo, la actividad cuya sujeción al IVA se discute en el presente caso no es realizada por dichos organismos, sino, a título oneroso, por un prestatario de servicios distinto y no integrado en ellos. Esta falta de integración resulta con claridad de las relaciones descritas anteriormente entre los registradores-liquidadores y las Comunidades Autónomas, debido a que los convenios de colaboración que regulan dichas actividades se negocian entre los Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas y a que nadie afirma que, cuando actúa como responsable del Registro de la Propiedad, el Registrador de la Propiedad sea un organismo de Derecho público, a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni cuestiona la sujeción al IVA de estas actividades. Pues bien, es cierto que existe una diferencia entre la gestión de dicho Registro y la actividad de recaudación y de liquidación de los impuestos de que se trata en el presente caso, pero tal diferencia se manifiesta no respecto de la cuestión de si el Registrador constituye un organismo de Derecho público, a efectos de la citada disposición de la Sexta Directiva, sino respecto de si la actividad que realiza está comprendida en el ejercicio de prerrogativas de la autoridad pública.

Como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en circunstancias similares, aun cuando, como en el presente caso, la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las Comunidades Autónomas confían esta actividad a un tercero independiente que actúa en las condiciones descritas anteriormente, no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 22, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 20, antes citadas, y Auto Mihal, antes citado, apartado 22).

Documento
disponible en:
www.sepin.es
Referencia: SP/DOCT/4312

Aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 19). De lo anterior se deduce que nada en el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro o regiones de un Estado miembro decidan, de conformidad con la normativa que les es aplicable, recurrir a entidades, como los registradores-liquidadores de que se trata en el presente caso, para recaudar y liquidar impuestos, como los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, que son indiscutiblemente competencia de los Estados miembros. 123 Sin embargo, no se deduce de ello que un Estado miembro sea libre de no sujetar al IVA los servicios prestados por dichos Registradores si resulta que se prestan, como ocurre en el presente caso, como una actividad económica independiente.

Comentario

SP/DOCT/4312

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 12 de noviembre de 2009, considera que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas (en adelante, CC. AA.) por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, están sujetos al IVA en contra de lo manifestado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2003 (SP/SENT/209825), dictada en interés de Ley.

Para el Tribunal de Luxemburgo, con independencia de que la normativa española los califique como funcionarios -el Tribunal no ha valorado suficientemente a mi modo de ver en qué consiste esta relación de dependencia-, y que sus actividades consistan en el desempeño de funciones públicas (extremos que reconoce expresamente), a efectos exclusivamente de la Sexta Directiva del IVA ejercen su actividad liquidadora y recaudadora de forma independiente.

Aunque esta última actividad esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las CC. AA. la confían a un tercero, no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el art. 4.5 de la Sexta Directiva. Considera el Tribunal que este último precepto debe ser objeto de una interpretación estricta. Si bien la designación de un organismo como de Derecho público por el Derecho Administrativo de un Estado miembro resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que realiza revelan que no se cumplen los requisitos para la aplicación de la citada regla de no sujeción.

A tenor de la Sentencia, nada se opone en el Derecho Comunitario a que un Estado miembro o sus regiones decidan, de conformidad con la normativa interna, recurrir a entidades, como los Registradores, para recaudar y liquidar impuestos que son de su competencia. Sin embargo, no se deduce de ello que sea libre de no sujetar al IVA estos servicios, si son prestados como una actividad económica independiente. Ello lo justifica en que los Registradores declaran sus rendimientos como procedentes de una actividad económica, y su personal está vinculado a ellos mediante una relación laboral sujeta al Derecho privado.

En cuanto al hecho de que exista una Sentencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, el Tribunal de Luxemburgo señala que se produce un incumplimiento de un Estado miembro, con arreglo al art. 226 del Tratado, cualquiera que sea el órgano cuya acción u omisión lo haya originado, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente. Si bien no cabe tomar en consideración decisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo, la situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa, como es el caso.

La Sentencia presenta consecuencias prácticas evidentes para nuestro país. De un lado, los Registradores deberán repercutir IVA a las CC. AA. por los servicios que les prestan en cuanto titulares de una Oficina Liquidadora, de forma que las mismas verán incrementados sus gastos de gestión tributaria, ya que estas cuotas no son deducibles al estar afectas a la realización de una actividad no sujeta.

De otro, la doctrina que establece opera no sólo respecto de los Registradores, sino, también, en cualquier otro caso en que los entes públicos no actúen a través de sus propios medios. El IVA se convierte así en un obstáculo que limita y, sobre todo, encarece la facultad autoorganizativa de aquéllos.