sepin

# práctica fiscal

3er trimestre_2009 Nº 2

**Regulación de las operaciones vinculadas en los ámbitos tributario y contable**

Las infracciones tributarias en materia de grupo de entidades en el IVA

Modelos de Cuentas Anuales en las Sociedades Cooperativas

## Reclamaciones económico-administrativas

# La compatibilidad entre el IVA y el gravamen proporcional de AJD en las operaciones empresariales

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

## TJCE, Sala Tercera, 27-11-2008

SP/AUTRJ/438003

Aun cuando dicho impuesto grava todas las transacciones económicas inscribibles en un registro público, no es menos cierto que, como en la situación descrita en la sentencia citada, tal impuesto no recae con carácter general sobre todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios. 42 En consecuencia, este mismo impuesto no presenta la primera de las características mencionadas en el apartado 32 de la presente sentencia. 43 Además, dicho impuesto no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que, en cada fase de éste, pueden deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso. En efecto, se trata de un impuesto percibido únicamente cuando un bien inmueble entra en el patrimonio de un comprador, y que tiene por objeto, no el valor añadido de dicho bien, sino, según el artículo 30, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el valor declarado, sin perjuicio de una comprobación por parte de la Administración, sin posibilidad de deducir el impuesto pagado por razón de una eventual transacción anterior. 44 De lo anterior se deduce que dicho impuesto tampoco presenta las demás características del IVA. 45 De todos los elementos examinados se desprende que un impuesto que presenta características como las del impuesto de que se trata

Documento disponible en: www.sepin.es
Referencia: SP/DOCT/3907

en el litigio principal se distingue del IVA de tal manera que no cabe calificarlo de impuesto que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva. 46 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no impide la percepción de la cuota gradual o proporcional del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cuando se aplica a la formalización de una compraventa realizada por un empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento.

# Comentario

**SP/DOCT/3907**

El pasado 5 de enero conocimos el Auto del Tribunal de Luxemburgo, dictado el 27 de noviembre de 2008, que se pronuncia, en un tiempo récord, sobre una cuestión prejudicial planteada, en abril de 2008, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. A través de ella se preguntaba si la cuota gradual de los Actos Jurídicos Documentados (AJD) es un impuesto sobre el volumen de negocio incompatible con el IVA. Tras el conocimiento de su presentación se había producido una auténtica avalancha de recursos, al objeto de beneficiarse del pronunciamiento del Tribunal si su respuesta fuera positiva.

El caso planteado se refiere a una sociedad que, en el marco de su actividad principal, adquirió un inmueble gravado por IVA y, a su vez, ingresó la cuota gradual de AJD. Posteriormente, solicitó la devolución de esta última por considerar que entre el IVA y los AJD existe identidad de hecho imponible, de base imponible y de sujeto pasivo, y, por tanto, su exigibilidad atenta contra el art. 33 de la Sexta Directiva (actual Directiva 2006/112/CE).

El Tribunal de Luxemburgo resuelve a favor de la Administración, declarando la absoluta compatibilidad entre los dos gravámenes y la no violación del precepto comunitario a través de varios argumentos.

Para el mencionado art. 33, son incompatibles con el IVA todos aquellos gravámenes que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. Y según reiterada jurisprudencia comunitaria, son cuatro las notas que delimitan este concepto: la aplicación, con carácter general, a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al valor de la contraprestación; el devengo del impuesto en cada fase del proceso de producción y su deducibilidad.

En primer lugar, no existe generalidad, concluye el Tribunal, ya que los AJD sólo recaen sobre la formalización de escrituras notariales relativas a determinados actos jurídicos especificados por la Ley, esencialmente, transmisiones de inmuebles, y no, con carácter general, sobre todas la transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.

A continuación, los AJD no tienen por objeto gravar el valor añadido en cada fase de la producción sino, en exclusiva, en el momento en el que el bien entra en el patrimonio del comprador. Además, a diferencia del IVA, donde la base imponible se mide en función del precio, en los AJD coincide con el valor declarado por el sujeto pasivo, sin perjuicio de la comprobación administrativa posterior.

Por último, en los AJD no rige la técnica de la deducción, por la cual, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en la misma, recayendo su carga total en el consumidor. En este tributo no se permite la deducción de cuota alguna ni existe el mecanismo jurídico de la repercusión.

Así pues, no presentando ninguna de las cuatro características del IVA, debe afirmarse, a juicio del Tribunal, que nada impide la percepción de la cuota gradual de los AJD sobre estas transmisiones, al menos, cuando se aplica a la formalización en escritura pública de la compraventa de un inmueble, ni siquiera en el supuesto de que la adquisición se encuadre en el objeto principal de la sociedad.

El Auto no contempla, ya que no se le han planteado al Tribunal, dos supuestos en que los AJD pueden interferir en el funcionamiento del IVA, debido a ciertas medidas normativas de las Comunidades Autónomas. El primero, cuando se exige un gravamen incrementado de AJD en caso de renuncia a la exención en el IVA. El segundo, cuando, pudiendo renunciar a la exención, la misma no se lleva a cabo, en cuyo caso se exige un gravamen reducido de transmisiones patrimoniales onerosas.

En todo caso, este pronunciamiento supone un respiro para las Comunidades Autónomas, inmersas en plena discusión de su sistema de financiación, que no se ven desprovistas de uno de sus recursos, como es el caso de los AJD, por incompatibilidad con el ordenamiento comunitario.