Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 17 de diciembre de 2015 [1]

Asunto C-550/14

Envirotec Denmark ApS
contra
Skatteministeriet

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret (Dinamarca)]

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 198, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE — Deuda fiscal del adquirente en caso de entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro — Barras de oro fabricadas a partir de la fusión de diferentes objetos metálicos con contenido de oro»

I. **Introducción**

1. «Mas todos persiguen el oro y todo pende del oro», medita *Margarita* en la obra «Fausto», de Johann Wolfgang von Goethe, sobre la relación entre las joyas y la belleza natural. [2] ¿Cómo se sentiría Margarita y qué otros pensamientos la asaltarían si el oro de la cadena y de los pendientes con los que tan guapa se encuentra procediera, en parte, de los dientes de otros seres humanos? Tal podría ser el caso, ciertamente, en el presente asunto, que gira en torno al tratamiento a efectos del IVA de una entrega de barras de oro hechas a partir de muy variados objetos de oro reciclados y con los que se pretenden fabricar de nuevo joyas y otros artículos.

2. El oro es objeto de especial atención también en la legislación de la Unión en materia de IVA. Sobre una de esas disposiciones especiales relativas al oro trata la presente petición danesa de decisión prejudicial. En este caso, el Tribunal de Justicia tendrá que aclarar quién es el deudor del IVA en una situación en que lo que cambia de propietario no son barras de oro «nuevas», sino recicladas. Seguramente, esta cuestión preocuparía bastante menos a *Margarita*.

II. **Marco jurídico**

A. *Derecho de la Unión*

3. La recaudación del impuesto sobre el valor añadido en los Estados miembros de la Unión se regula en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [3] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de

1 — Lengua original: alemán.

2 — Johann Wolfgang von Goethe, *Fausto. Tragedia*, escena de la noche, tres últimos versos (2802 a 2804).

3 — DO L 347, p. 1.

los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme,[4] vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, ciertamente no es de aplicación en el litigio principal, pero contenía ya las disposiciones decisivas para el presente caso, cuyos antecedentes, por tanto, también se han de tener en cuenta.

4. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, están sujetas al impuesto «las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

5. Sobre el deudor del impuesto, el artículo 193 de la Directiva del IVA, en su versión aplicable en el procedimiento principal,[5] establece:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes [...] gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

6. El artículo 198 de la Directiva del IVA establece una excepción a esta regla:

«1. [...]

2. Cuando una entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas, o una entrega de oro de inversión definido en el apartado 1 del artículo 344 sea efectuada por un sujeto pasivo que haya hecho uso de las opciones contempladas en los artículos 348, 349 y 350, los Estados miembros podrán designar como deudor del impuesto al adquiriente.

3. Los Estados miembros establecerán los procedimientos y condiciones de aplicación de los apartados 1 y 2.»

7. El quincuagésimo quinto considerando de la Directiva del IVA explica, a este respecto:

«A fin de impedir el fraude fiscal y al mismo tiempo aligerar las cargas financieras correspondientes a la entrega de oro de pureza superior a cierto grado, resulta justificado autorizar a los Estados miembros para que designen al comprador como deudor del impuesto.»

8. Además, con arreglo al artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

«d) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI».

9. El mencionado anexo VI contiene, entre otras, las siguientes partidas:

«1) Entrega de residuos férricos y no férricos, desechos y materiales usados, incluida la entrega de productos semiacabados derivados de la transformación, fabricación o fundición de metales férricos o no férricos o sus aleaciones.

4 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

5 — Es la versión de la Directiva del IVA modificada por última vez por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo (DO L 326, p. 1).

2) Entrega de productos férricos y no férricos semitransformados y prestación de determinados servicios de transformación conexos.

3) Entrega de residuos y otros materiales reciclables consistentes en metales férricos y no férricos [...]

4) Entrega de residuos férricos y residuos metálicos [...]

5) [...]

6) Entrega de desechos y residuos procedentes de la transformación de productos de base.»

10. Por último, en cuanto al derecho a la deducción que se puede ejercitar por los bienes adquiridos, el artículo 168 de la Directiva del IVA dispone:

«En la medida en que los bienes [...] se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

B. *Derecho nacional*

11. En Dinamarca se recauda un impuesto sobre el valor añadido en virtud de la Ley del IVA danesa. El artículo 46, apartado 1, de dicha Ley establece, acerca de la designación del deudor del impuesto:

«Será deudor del impuesto el sujeto pasivo que efectúe en el interior del país entregas de bienes sujetas [...]. No obstante, será deudor del impuesto el destinatario de los bienes cuando:

[...]

4) el destinatario sea una empresa nacional registrada que realice adquisiciones sujetas con arreglo al artículo 51a de oro de inversión o de oro en forma de metal en bruto o de producto semielaborado de pureza igual o superior a 325 milésimas.»

III. **Litigio principal**

12. El litigio principal tiene por objeto la deuda del IVA danés de la sociedad Envirotec Denmark ApS (en lo sucesivo, «Envirotec») en relación con el último trimestre de 2011.

13. En dicho trimestre, Envirotec compró a otra sociedad danesa 24 barras con un contenido medio de oro de entre 500 y 600 milésimas. Además de oro, las barras contenían otros diversos materiales, como dientes, goma, PVC, cobre, amalgama, mercurio y plomo. La vendedora había fundido las barras a partir de desechos industriales, además de joyas viejas, cubiertos, relojes, etc. Por ese motivo, para poder utilizar el oro contenido en las barras para fabricar otros productos de oro, previamente resultó necesario separar los demás componentes de las mismas.

14. Por la compra de las 24 barras se facturó a Envirotec IVA por un total de 1 099 695 coronas danesas (aproximadamente 150 000 euros), que Envirotec pagó también a la vendedora. Sin embargo, la vendedora nunca transfirió dicho importe a la Administración tributaria danesa. Más adelante, la vendedora fue liquidada por insolvencia.

15. Ahora Envirotec reclama a la Administración tributaria danesa el reembolso del IVA pagado a la vendedora, al ejercitar el correspondiente derecho a la deducción del impuesto soportado. Sin embargo, la Administración tributaria danesa considera que no es la vendedora, sino la propia Envirotec quien adeuda el IVA de la operación, en virtud del artículo 46, apartado 1, punto 4, de la Ley danesa del IVA. Por ese motivo, en su opinión Envirotec no puede reclamar como impuesto soportado deducible la cuota del IVA que indebidamente pagó a la vendedora. Por el contrario, Envirotec entiende que no es aplicable a su caso concreto la disposición danesa por la que la condición de deudor del impuesto se transfiere al adquirente, disposición que fue adoptada sobre la base del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA.

IV. **Procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia**

16. El Østre Landsret, que conoce actualmente del litigio principal, considera que es determinante la interpretación del Derecho de la Unión, motivo por el cual el 28 de noviembre de 2014 planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE:

¿Están incluidos los lingotes compuestos por una aleación tosca y aleatoria de desechos de distintos objetos metálicos que contienen oro en la expresión «oro sin elaborar o productos semielaborados de oro», a efectos del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA?

17. En el procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia, en marzo de 2015 presentaron observaciones escritas el Reino de Dinamarca, la República de Estonia y la Comisión Europea.

V. **Apreciación jurídica**

18. Con su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si las barras objeto del litigio principal están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA. De conformidad con dicha disposición, los Estados miembros pueden establecer, en particular, que en el caso de entregas de «oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas» sea deudor del IVA el adquirente de los bienes y no, como sucede en general, quien realiza la entrega.

19. Considero oportuno responder afirmativamente a esta cuestión. Las barras consistentes en una fusión de diferentes objetos metálicos que contienen oro, como los del litigio principal, cumplen los requisitos para la aplicación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, al constituir «oro sin elaborar». Así se deduce de la interpretación del tenor literal, el contexto y la finalidad de la disposición, tal y como voy a exponer a continuación.

A. *Interpretación literal*

20. En primer lugar, en las distintas versiones lingüísticas del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, el tenor literal no ofrece un cuadro uniforme sobre el significado del concepto «oro sin elaborar».

21. Así, la versión danesa utiliza el concepto «råmetal», que se podría traducir al alemán como «Rohmetall» [metal en bruto].[6] Por tal, en el lenguaje común, se entiende metal puro, sin elaborar. En ese mismo sentido apunta el concepto «d'or sous forme de matière première» que utiliza la versión francesa.

22. Conforme a tal interpretación restrictiva, sólo se pueden incluir en el concepto de «oro sin elaborar» a efectos del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA las barras de oro fino, es decir, las consistentes en casi un 100 % de oro. Por lo tanto, dicho concepto no incluiría la fusión de diferentes objetos metálicos con contenido de oro para formar barras que presentasen solamente entre 500 y 600 milésimas de oro, como los que son objeto del presente procedimiento.

23. Por otra parte, versiones del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA como la alemana, por ejemplo, que habla de «Goldmaterial», o la inglesa, que se refiere a «gold material», contienen conceptos que, de antemano, son de significado más amplio que «metal en bruto» y, literalmente, no se limitan al oro fino. En efecto, por «Goldmaterial» se puede entender cualquier material que contenga una parte de oro, y eso incluye también la presente fusión de diferentes objetos metálicos con contenido de oro.

24. Cuando, como aquí sucede, las distintas versiones lingüísticas de una disposición difieren entre sí, conforme a reiterada jurisprudencia su alcance no se ha de apreciar basándose en una interpretación exclusivamente literal, sino atendiendo a su contexto y a su finalidad.[7]

B. *Contexto*

25. En primer lugar, por tanto, el contexto de la expresión «oro sin elaborar» del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA puede servir de ayuda para responder a la cuestión de si dicha expresión comprende las barras consistentes en una fusión de distintos objetos metálicos con contenido de oro.

1. Requisito del contenido mínimo de oro en el artículo 198, apartado 2

26. La disposición es aplicable a las entregas de «oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de pureza igual o superior a 325 milésimas». Si el sintagma «de pureza igual o superior a 325 milésimas» no se refiere sólo a los «productos semielaborados de oro», sino también al «oro sin elaborar», necesariamente dicho concepto se ha de referir no sólo al oro fino, sino también al material con un menor contenido de oro, como el que aquí nos ocupa.

27. Pero si se considera que el mencionado sintagma sólo se refiere a los «productos semielaborados de oro», el requisito del contenido mínimo no será aplicable al oro sin elaborar. De ahí podría concluirse, por una parte, que basta cualquier grado de pureza para que se trate de oro sin elaborar. Pero, dado que el resultado sería ciertamente amplio, la falta de un requisito explícito de pureza para el oro sin elaborar también podría indicar que este último concepto únicamente comprende el oro fino.

6 — Véanse las versiones danesa y alemana del nuevo artículo 199 *bis*, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, que entró en vigor recientemente y fue introducido por el artículo 1, punto 2, letra b), de la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude (DO L 201, p. 4).

7 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Bouchereau (30/77, EU:C:1977:172), apartado 14; Rockfon (C-449/93, EU:C:1995:420), apartado 28, y Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718), apartado 47.

28. El tenor de la disposición no permite saber de forma concluyente a cuál de los conceptos se refiere el sintagma que contiene el requisito del contenido mínimo de oro. Por lo menos las versiones alemana, inglesa y francesa admiten ambas interpretaciones.

29. Tampoco resulta de ayuda a este respecto el quincuagésimo quinto considerando de la Directiva del IVA. Es cierto que, al describir los objetivos del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, resume los bienes comprendidos por la norma como «oro de pureza superior a cierto grado». Sin embargo, de ahí no se puede deducir necesariamente que el contenido mínimo de 325 milésimas haya de aplicarse tanto al oro sin elaborar como a los productos semielaborados. Este requisito del quincuagésimo quinto considerando de la Directiva del IVA se cumpliría también si por «oro sin elaborar» se entendiese sólo el oro fino, es decir, el material a partir de una pureza de, por ejemplo, 995 milésimas. [8]

30. Por lo tanto, en definitiva, el requisito del contenido mínimo de oro del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA no permite concluir si el concepto de «oro sin elaborar» comprende las barras aquí controvertidas.

2. Inclusión de los desechos de oro en el artículo 199, apartado 1, letra d)

31. Asimismo, en cuanto a la interpretación del contexto del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, Envirotec defendió en el procedimiento principal la postura de que ninguno de los conceptos de esa disposición puede comprender los desechos o residuos de oro de los que se trata en el presente caso, ya que la transmisión de la deuda fiscal al adquirente, en el caso de los *desechos* de oro, está regulada en la disposición especial, introducida posteriormente, del artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA.

32. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente al parecer considera que la disposición del artículo 46, apartado 1, punto 4, de la Ley danesa del IVA, decisiva para el litigio principal, no se basa en esta última disposición de la Directiva, sino únicamente en el artículo 198, apartado 2, de la misma, que es objeto de la cuestión prejudicial. En consecuencia, para el litigio principal es determinante si la transmisión de la deuda fiscal al adquirente respecto a las presentes barras está cubierta por una o por otra facultad normativa de las conferidas por la Directiva del IVA.

33. A este respecto, es cierto que la disposición a la que alude Envirotec contiene una serie de supuestos que, dado su tenor literal, también incluyen los objetos reciclados con contenido de oro, pues el oro figura entre los «metales no férricos» allí reiteradamente mencionados. Sin embargo, el ámbito de aplicación del artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA no se limita precisamente al oro, sino que comprende, en particular, todos los demás metales no férricos. Por lo tanto, la norma aquí interpretada del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA podría entenderse como *lex specialis* para el oro, aplicable por tanto también a los desechos de oro.

34. No obstante, de los antecedentes del artículo 199, apartado 1, letra d), que, entre otros bienes, se refiere también a los desechos de materiales no férricos, se deduce un indicio de que la disposición aquí interpretada del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA precisamente no pretende abarcar los desechos de oro.

8 — Véase la definición de «oro de inversión» en el artículo 344, apartado 1, punto 1, de la Directiva del IVA.

35. La disposición que precedió [9] al artículo 199, apartado 1, letra d), en la Sexta Directiva fueron introducidas sólo después de estar en vigor la disposición que precedió [10] al artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, y lo fueron por la Directiva 2006/69. Pero la modificación que realiza esta última Directiva está estructurada como si el legislador de la Unión en ese momento considerase que los desechos de oro aún no contaban con ninguna normativa que trasmitiera la deuda fiscal al adquirente, aunque entonces ya estaba en vigor la disposición que precedió al artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, que es la que aquí se trata de interpretar.

36. Con la Directiva 2006/69 se suprimieron una serie de facultades normativas concedidas a los Estados miembros [11] para establecer excepciones al régimen del IVA de la Unión entonces vigente. [12] Según se desprende del octavo considerando y de los antecedentes [13] de la Directiva 2006/69, la supresión había de afectar a todas las excepciones que ahora están cubiertas por la nueva Directiva y que, por tanto, en lo sucesivo resultarían superfluas. En primer lugar, el anexo II de la Directiva 2006/69 alude a este respecto a una Decisión del Consejo que permitía al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte introducir un régimen especial de tributación a fin de evitar la evasión o fraude fiscal en los «suministros de oro, monedas de oro y desechos de oro». [14]

37. Ahora, el hecho de que tal facultad sólo fuera derogada con la Directiva 2006/69 parece indicar que el legislador de la Unión consideraba que con la reforma efectuada por dicha Directiva se producía también una modificación de la normativa aplicable a las entregas de oro. Dado que la nueva disposición entonces adoptada en el artículo 199, apartado 1, letra d), se refería sobre todo a desechos y residuos, de ahí podría extraerse la conclusión de que los *desechos* de oro (de conformidad con las alegaciones de Envirotec) están comprendidos únicamente en dicha disposición y no por la del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA.

38. Pero, por sí mismo, no resulta excesivamente convincente este argumento, basado en los antecedentes de una norma diferente de la aquí examinada. En efecto, al no estar prevista tampoco la derogación de la mencionada facultad del Reino Unido en el proyecto original de la Directiva 2006/69, [15] existe también la posibilidad de que sólo fuese introducida durante el procedimiento legislativo porque se descubrió que ya había quedado obsoleta con arreglo a la legislación entonces vigente.

39. En consecuencia, de la existencia de un régimen especial para los desechos de metales no férricos en el artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA no se puede extraer de forma concluyente una conclusión sobre el ámbito de aplicación del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, de que aquí se trata.

9 — La disposición que precedió al artículo 199, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA es el artículo 21, apartado 2, letra c), inciso iv), en su versión resultante del artículo 28 octavo de la Sexta Directiva, y fue introducida mediante la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221, p. 9).

10 — La disposición que precedió al artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA es el artículo 26 *ter*, parte F, primera frase, de la Sexta Directiva, y se basa en la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE — régimen especial aplicable al oro de inversión (DO L 281, p. 31).

11 — Estas facultades se habían concedido sobre la base del artículo 27 de la Sexta Directiva.

12 — Véase el artículo 2 en relación con el anexo II de la Directiva 2006/69.

13 — Véase la Propuesta de la Comisión de 16 de marzo de 2005 de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión y el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones [COM(200) 89 final], p. 4.

14 — Decisión del Consejo considerada adoptada el 15 de abril de 1984 y por la que se autorizaba al Reino Unido a introducir una medida de excepción a la Sexta Directiva con vistas a evitar determinados tipos de evasión o fraude fiscal en los suministros de oro, monedas de oro y desechos de oro entre sujetos pasivos mediante un régimen especial de recaudación del impuesto (DO L 264, p. 27).

15 — Véase la Propuesta de la Comisión, citada en la nota 13, pp. 11 y 12.

3. Clasificación arancelaria

40. Por último, en cuanto a la referencia que a título complementario se ha hecho en el litigio principal a la clasificación arancelaria, tal comparación no resulta convincente. La Nomenclatura Combinada, [16] que contiene una clasificación de las mercancías que, ante todo, sirve para la determinación del derecho de aduana aplicable, [17] persigue objetivos diferentes que la disposición aquí interpretada del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA.

41. Cuando el Tribunal de Justicia, al interpretar la Directiva del IVA, se ha referido, a título complementario, a la utilización de conceptos en la Nomenclatura Combinada, lo ha hecho únicamente a efectos del tipo impositivo aplicable. [18] En la determinación del tipo impositivo, del artículo 98, apartado 3, sí se desprende una cierta relación de la propia Directiva del IVA con la Nomenclatura Combinada. [19]

42. Sin embargo, en cuanto a la disposición del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, que aquí se ha de interpretar, no existe tal relación con las definiciones de la Nomenclatura Combinada. No se trata ni de una disposición sobre el tipo impositivo ni contiene una remisión expresa a la Nomenclatura Combinada, diferenciándose en esto último, por ejemplo, del artículo 148, letra b), de la Directiva del IVA.

4. Conclusión de la interpretación del contexto

43. Por lo tanto, del contexto del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA no se puede deducir de forma concluyente si una barra consistente en una fusión de distintos objetos metálicos con contenido de oro está comprendida en el concepto de «oro sin elaborar». En consecuencia, la respuesta a esta cuestión debe buscarse en la finalidad de la disposición.

C. *Finalidad*

44. Según se desprende del octavo considerando de la Directiva 98/80, por la que se introdujo la disposición que precedió al artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, [20] esta norma persigue tanto «evitar el fraude fiscal» como «aligerar la carga financiera». De forma similar se expresa actualmente el quincuagésimo quinto considerando de la Directiva del IVA. Por lo demás, de los antecedentes de la Directiva 98/80 no se deducen otros objetivos perseguidos por dicha norma. [21]

1. Evitar el fraude fiscal

45. La norma persigue evitar el fraude fiscal, ya que la transmisión de la deuda fiscal de quien realiza la entrega al adquirente de los bienes evita que el tesoro público pueda ser defraudado merced a que el deudor fiscal y el legitimado para realizar la deducción no sean el mismo individuo.

16 — Anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO L 256, p. 1).

17 — Véase el artículo 1, apartado 3, del Reglamento nº 2658/87, citado en la nota 16.

18 — Véase la sentencia Comisión/España (C-360/11, EU:C:2013:17), apartado 44.

19 — Con arreglo a esta disposición, al aplicar los tipos reducidos a determinadas categorías de bienes, los Estados miembros pueden utilizar la nomenclatura combinada con objeto de delimitar con exactitud cada una de dichas categorías.

20 — Véase la nota 10.

21 — Véanse la Propuesta de la Comisión de Directiva del Consejo por la que se completa el sistema del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE — Régimen especial aplicable al oro (COM[92] 441 final); el Dictamen del Comité Económico y Social de 28 de abril de 1993 sobre esa Propuesta (DO C 161, p. 25), y el acta de las sesiones del Parlamento Europeo de 7 de marzo de 1994 (DO C 91, p. 1), pp. 15 y 16, y de 10 de marzo de 1994 (DO C 91, p. 198), pp. 209 y 239 a 243.

46. Esta posibilidad queda patente en el presente caso.[22] Envirotec reclama la deducción del IVA pagado a su proveedora, pero ésta nunca se lo pagó a la Administración tributaria. Si Envirotec y su proveedora hubiesen cooperado con fines fraudulentos a este respecto, habrían podido hurtar deliberadamente al tesoro público el importe del IVA soportado cuya deducción se reclama, pues Envirotec habría podido obtener del tesoro público un pago por importe del IVA sin que el tesoro público hubiese cobrado de la proveedora impuesto alguno. En cambio, si en relación con una operación es deudor del IVA el adquirente del bien en lugar del proveedor, no hay posibilidad de tal fraude, ya que la deuda tributaria y el derecho a la deducción recaen en una misma persona y eso ahorra al tesoro público tener que hacer pago alguno.

47. Conforme a lo anterior, recientemente el Consejo ha puesto de manifiesto, en el cuarto considerando de la Directiva 2013/42/UE,[23] que «la designación del destinatario como deudor del IVA (inversión del sujeto pasivo) es en ciertos casos una medida efectiva para atajar el fraude en el ámbito del IVA en determinados sectores».

48. El legislador ha definido esos sectores en los artículos 198 a 199 *bis* de la Directiva del IVA. Se trata de los sectores del comercio de oro, la construcción, la gestión de residuos y el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. El catálogo del artículo 199 *bis* ha sido ampliado entretanto por medio de la Directiva 2013/43[24] con otros sectores como el comercio de teléfonos móviles, microprocesadores y miniordenadores, metales nobles o incluso cereales. Tal y como se desprende del cuarto considerando de esa Directiva, aquí el legislador de la Unión parece reaccionar siempre que en la práctica se observan casos de fraude en un sector determinado.

49. Por lo que respecta al comercio de mercancías, la mayor parte de los bienes para los que se puede establecer la transmisión de la deuda fiscal al adquirente presentan una cierta similitud abstracta: se trata de bienes que poseen un alto valor de mercado en relación con su tamaño, ya que el riesgo de fraude en el IVA mediante el comercio de bienes tiende a ser mayor cuanto más valioso y fácilmente transportable es el bien objeto del comercio, tal y como ha subrayado, en particular, la República de Estonia.

50. Teniendo en cuenta este objetivo, la normativa aquí examinada del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA se ha de interpretar de tal manera que se tengan en cuenta los riesgos específicos que, en opinión del legislador de la Unión, entraña el comercio de oro en cuanto a la posibilidad de fraude en el IVA. Y este riesgo, según se recalca también en el quincuagésimo quinto considerando, está vinculado de forma decisiva a la pureza del oro que contiene el bien en cuestión. Si la pureza es alta, existe también una relación entre el tamaño del bien y su valor de mercado que lo hace proclive al fraude.

51. Por lo tanto, en primer lugar, no hay ningún motivo para considerar que a efectos del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA el concepto de «oro sin elaborar» comprenda sólo el oro fino si, al mismo tiempo, la disposición se refiere sin duda también, cuando menos, a los productos semielaborados de una pureza de al menos 325 milésimas. En segundo lugar, este requisito de pureza mínima no puede referirse únicamente a los productos semielaborados, sino también al oro sin elaborar, si se trata de comprender únicamente material de alto valor. En tercer y último lugar, resulta incompatible con la función de esta disposición diferenciar entre aleaciones «nuevas» y «desechos» de oro, ya que la pureza determina el valor del bien y, por tanto, la probabilidad de fraude en las operaciones con bienes con contenido de oro no puede depender de tal distinción.

22 — Véase a este respecto también la exposición de motivos de la Propuesta de la Comisión de 29 de septiembre de 2009 de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la aplicación optativa y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude (COM[2009] 511 final), p. 3.

23 — Directiva 2013/42/CE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA (DO L 201, p. 1).

24 — Citado en la nota 6.

2. Aligerar la carga financiera

52. Esta interpretación se ve confirmada con la segunda finalidad de la disposición, consistente en aligerar la carga financiera.

53. Tal y como señaló la Comisión en su propuesta para la disposición que precedió al artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, [25] con la transmisión de la deuda fiscal del proveedor al adquirente se busca también compensar las desventajas competitivas que tiene el comercio interior respecto al intracomunitario, puesto que, en las operaciones intracomunitarias entre sujetos pasivos, conforme al régimen de tributación del comercio intracomunitario, el deudor fiscal es siempre el adquirente, [26] lo cual le ahorra tener que prefinanciar el IVA que sí habría de pagar en el caso de operaciones puramente nacionales, ya que en un principio tendría que pagar a sus proveedores de oro el precio más el IVA, y sólo más tarde podría solicitar al tesoro público la devolución de ese IVA al presentar su declaración del impuesto. Al disponerse que también en las operaciones nacionales el deudor fiscal fuese el adquirente, se pudieron crear unas condiciones de competencia equivalentes.

54. En su Propuesta, la Comisión subrayó que, aunque el problema no se circunscribía al oro, era poco aceptable en ese ámbito, teniendo en cuenta «el alto valor» del oro. [27] Por lo tanto, en cuanto a esta finalidad del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA vuelve a ser decisivo el valor de los bienes de que se trate y, por tanto, la pureza de su contenido de oro.

3. Limitación a adquirentes sujetos pasivos

55. Por otro lado, de las referidas finalidades del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA se deduce implícitamente que la disposición únicamente pretende comprender las entregas a adquirentes que sean *sujetos pasivos*, pues sólo éstos disponen del derecho a la deducción con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA. Pero sólo las entregas a adquirentes con derecho a la deducción implican el riesgo de fraude en el IVA y pueden dar lugar a la mencionada carga de prefinanciación por parte del adquirente.

56. No obstante, en el tenor literal del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA no se hace ninguna referencia expresa a tal limitación del ámbito de aplicación. [28] Por lo tanto, la limitación debe asegurarse en el marco de la definición de los bienes comprendidos por la normativa y, por tanto, afecta también a la interpretación de los conceptos de «oro sin elaborar» y «productos semielaborados».

57. Por el propio sentido de los términos, «productos semielaborados» siempre son bienes que, por lo general, son adquiridos por sujetos pasivos dentro de su actividad económica, ya que no son lo mismo productos semielaborados que productos finales. Mientras que los productos acabados se pueden vender directamente a los consumidores, los productos semielaborados aún tienen que ser objeto de una transformación. [29]

25 — Véase la página 13 de la Propuesta de la Comisión (citada en la nota 21 anterior).

26 — Véanse los artículos 2, apartado 1, letra b), inciso i), 138 y 200 de la Directiva del IVA.

27 — *Ibidem*, nota 25.

28 — Sólo en el caso del oro de inversión se deduce ello claramente de la remisión a las opciones contempladas en los artículos 348 a 350 de la Directiva del IVA y que, a su vez, requieren que el destinatario de la prestación sea, por su parte, sujeto pasivo.

29 — En este sentido, véase la sentencia Artrada y otros (C-124/03, EU:C:2004:674), apartado 34, en relación con el artículo 2, punto 4, de la Directiva 92/46/CEE del Consejo, de 16 de junio de 1992, por la que se establecen las normas sanitarias aplicables a la producción y comercialización de leche cruda, leche tratada térmicamente y productos lácteos (DO L 268, p. 1).

58. Pero lo mismo se ha de aplicar también al concepto de «oro sin elaborar», a la vista de las finalidades descritas en la normativa. Dicho concepto no puede comprender todo el material con una pureza de contenido de oro de 325 milésimas, sino sólo aquel que no sea un producto acabado y que, por tanto, no sea apto para ser entregado a consumidores finales que no tengan la condición de sujetos pasivos.

4. Resultado de la interpretación teleológica

59. En consecuencia, conforme al sentido y finalidad del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, el concepto de «oro sin elaborar» comprenderá todo material destinado a una transformación y no a ser entregado a los consumidores finales, pero que no es un producto semielaborado, y siempre que presente una pureza de contenido de oro de, al menos, 325 milésimas.

60. Dado que las presentes barras, según informa al órgano jurisdiccional remitente, fueron transformados para la fabricación de productos y presentan una pureza de, al menos, 500 milésimas, estarán comprendidos en el concepto de «oro sin elaborar» a efectos de dicha disposición siempre que no constituyan productos semielaborados.

D. *Diferencia entre oro sin elaborar y producto semielaborado*

61. Por último, en el presente caso aún se ha de aclarar la cuestión de cómo diferenciar el concepto de «oro sin elaborar» del de «productos semielaborados», mencionado también en esa misma disposición.

62. Aunque a efectos del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA esta cuestión carezca de relevancia decisiva, ya que, como hemos visto, la finalidad de la disposición requiere en ambos casos que el bien tenga una pureza de, al menos, 325 milésimas y que no se trate de un producto final, es preciso diferenciar uno y otro concepto, especialmente para el caso de que el Tribunal de Justicia, en contra de mi parecer, considere que el concepto de «oro sin elaborar» sólo comprende el oro fino.

63. Conforme al sentido común inherente a las expresiones «oro sin elaborar» y «productos semielaborados», éstos se deben diferenciar en función del grado de elaboración con respecto al producto final. Así, «oro sin elaborar» designa bienes en que sólo el oro que contienen (independientemente de la forma concreta que presente) es relevante para el ulterior proceso de producción. En cambio, por «productos semielaborados» se han de entender aquellos bienes que ya han sufrido una cierta transformación hacia el producto final, por ejemplo, como material con una forma adecuada para fabricar el producto final; en el caso del oro, podrían ser piezas base para anillos.

64. Dado que de las presentes barras sólo interesa extraer el oro que contienen para su elaboración pero no han sufrido aún ninguna transformación previa con vistas a un producto final, se trata de oro sin elaborar y no de productos semielaborados a efectos del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA.

65. No es convincente, en cambio, la pretensión de la Administración tributaria danesa esgrimida en el procedimiento principal de deducir del artículo 2, letra c), de la Decisión 2004/228/CE[30] que barras como las aquí controvertidas están comprendidas en el concepto de «productos semielaborados». En virtud de dicha Decisión se autorizó al Reino de España a atribuir la condición de deudor fiscal al destinatario de la prestación en el caso de «entregas de productos semiacabados (por ejemplo: lingotes [...]) resultantes de la transformación, la elaboración o la fundición de los metales no férreos [...]». Pero de ahí no se puede deducir que las barras resultantes de la fundición de oro se deban incluir en la

30 — Decisión de 26 de febrero de 2004 por la que se autoriza al Reino de España para adoptar una medida de inaplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 70, p. 37).

categoría de «productos semielaborados» también a efectos del aquí examinado artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA. Al margen del hecho de que, al menos, algunas versiones lingüísticas de ambas disposiciones (entre ellas, la alemana) utilicen diferentes términos en una y otra, el artículo 2, letra c), de la Decisión 2004/228, a diferencia de la aquí controvertida disposición del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA, no obliga a establecer diferencia alguna entre los conceptos de «[material] sin elaborar» y «producto semielaborado». Por lo tanto, a la expresión «productos semiacabados» que utiliza la mencionada Decisión ha de dársele en todo caso un significado diferente del concepto de «producto semielaborado» de la disposición aquí examinada.

E. *Conclusión*

66. Por lo tanto, de la interpretación del tenor literal, del contexto y de la finalidad del artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA se concluye que barras como las del litigio principal cumplen, como oro sin elaborar, los requisitos para la aplicación de dicha disposición.

VI. **Conclusión**

67. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Østre Landsret:

«El artículo 198, apartado 2, de la Directiva del IVA es aplicable a barras que, como las del litigio principal, están compuestas por una fusión aleatoria y tosca de restos de diversos objetos metálicos que contienen oro y que presentan un contenido de oro de una pureza superior a 500 milésimas.»